

- La deducibilidad fiscal en el IS de la provisión para responsabilidad. *Felipe Romero García*
- Las haciendas territoriales a la luz del Derecho europeo. *Álvaro del Blanco García*
- IVA y bonus: incidencia fiscal. *Carlos Lamoca Pérez*
- Decreto-ley y fiscalidad ante las catástrofes naturales. *Carlos María López Espadafor*
- IVA y sociedades públicas: un problema irresoluto. *Francisco Javier Sánchez Gallardo*
- Prescripción tributaria y Reserva para Inversiones en Canarias. *Víctor Manuel Sánchez Blázquez*
- Sociedades civiles e IS. *María del Carmen Cámara Barroso*
- Caso práctico IRPF 2015. *Gabinete jurídico del CEF*
- La contabilización de las retribuciones variables. *Rafael Bautista Mesa, Horacio Molina Sánchez y Juan M.^a Muñoz Tomás*
- Caso práctico de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad. *Inmaculada de Benito Cámara*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Mayo 2016 – Número 398

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

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)*

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

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



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

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

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">• Suscriptores: 17 € (IVA no incluido)• No suscriptores: 20 € (IVA no incluido)

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

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

La suscripción a esta revista se complementa con la remisión a su dirección de correo electrónico de un BOLETÍN quincenal de novedades legislativas, selección de jurisprudencia y consultas de la DGT.

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN Y CONTABILIDAD

ESTUDIOS

- 39/2016** La deducibilidad fiscal de la provisión para responsabilidades en el Impuesto sobre Sociedades
Tax deductibility of the provision for liabilities in the Corporate Tax 5
(Felipe Romero García)

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 40/2016** El Derecho de la Unión Europea y los sistemas tributarios de los entes territoriales
EU law and the local and regional fiscal system 33
(Álvaro del Blanco García)
- 41/2016** Los bonus como componente del precio de venta. Incidencia en el IVA
VAT: bonus as components of the price of transactions 69
(Carlos Lamoca Pérez)
- 42/2016** Un importante campo de aplicación del decreto-ley en materia de ingresos y gastos públicos: las catástrofes naturales
An important application field for the decree-law on public expenditure and revenue: natural disasters 85
(Carlos María López Espadafor)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 43/2016** Sujeción al IVA de los servicios prestados por sociedades instrumentales constituidas por entes públicos (Análisis de la STJUE de 29 de octubre de 2015, Asunto C-174/14) 111
(Francisco Javier Sánchez Gallardo)

<p>44/2016 Prescripción tributaria y reserva para inversiones en Canarias: ¿único plazo de prescripción para comprobar todos los requisitos del beneficio fiscal? (Análisis de la STS de 16 de marzo de 2015, rec. núm 2598/2013) (Víctor Manuel Sánchez Blázquez)</p>	<p>121</p>
---	------------

CUESTIONES A DEBATE...

<p>45/2016 Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016 <i>(a)</i> <i>Civil societies with legal personality and commercial form tax regime (from January 2016)</i> (María del Carmen Cámara Barroso)</p>	<p>133</p>
--	------------

CASO PRÁCTICO

<p>46/2016 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2015 (caso práctico) <i>(a)</i> (Gabinete jurídico del CEF)</p>	<p>137</p>
--	------------

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

<p>47/2016 La contabilización de las retribuciones variables: una cuestión transversal sujeta a debate <i>Variable payments accounting: a cross-cutting issue under debate</i> (Rafael Bautista Mesa, Horacio Molina Sánchez y Juan M.^a Muñoz Tomás)</p>	<p>139</p>
<p>48/2016 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad <i>(a)</i> (Inmaculada de Benito Cámara)</p>	<p>175</p>

Solo disponible en versión digital

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

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

LA DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LA PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Felipe Romero García

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Cádiz

EXTRACTO

Como es sabido el sistema de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades conlleva que cualquier cambio en el ámbito contable incida directamente en aquella. De ahí que la reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (UE) hiciera necesario adaptar la normativa del impuesto. Entre los cambios conceptuales que tuvieron lugar en el ámbito contable nos centramos en una partida de gastos no exenta de conflictividad, como es el caso de las provisiones. Tras la reforma contable de 2007, inspirada en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las provisiones no pueden ser contempladas en este ámbito con la misma extensión que antes. Ello afectó particularmente a las provisiones dotadas por responsabilidades, en tanto que no responden al concepto de pasivo las que pretendan cubrir obligaciones inciertas o riesgos meramente probables, produciéndose de este modo un acercamiento a los criterios fiscales. Por ello, dado que los cambios operados en la ley del impuesto suponen, en principio, el reconocimiento de la nueva definición contable de esta partida, analizamos en este trabajo, en primer lugar, el concepto de provisión en el ámbito contable para, a continuación, recoger los criterios sobre deducibilidad fiscal de la provisión por responsabilidades, concluyendo con las particularidades que concurren en el caso de responsabilidades derivadas del otorgamiento de garantías, como es el caso de los avales.

Palabras claves: Normas Internacionales de Información Financiera, Impuesto sobre Sociedades, gastos deducibles y provisiones por responsabilidades.

Fecha de entrada: 07-01-2015 / Fecha de aceptación: 11-02-2015 / Fecha de revisión: 26-02-2016

TAX DEDUCTIBILITY OF THE PROVISION FOR LIABILITIES IN THE CORPORATE TAX

Felipe Romero García

ABSTRACT

Since there is known the system of determination of the Tax base of the Corporate Tax he carries that any change in the accounting affects directly in that one. Of there that the reform and adjustmen of the mercantile legislation in accounting matter for his international harmonization with base in the regulation of European Union was making necessary to adapt the regulation of the Tax. Between the conceptual changes that took place in the accounting we centre in that it has taken place in relation to an ítem of expenses it does not exempt of conflict, since it is the case of the provision. After the accounting reform that took place in 2007 inspired by the International Financial Reporting Standard, the provisions cannot be contemplated in this area by the same extension that before. It I concern particularly the provisions endowed by responsibilities, while it does not answer to the concept of liabilities those who should try to cover uncertain obligations or merely probable risks, producing to him thus an approximation to the fiscal criteria. For it, provided that the changes produced in the law of the Tax suppose, at first, the recognition of the new accounting definition of this item, we analyze in this work, first, the concept of provision in the accounting matter, later, to gather the criteria on fiscal deduction of the provision for liabilities, concluding with the particularities that they meet in case of responsibilities derived from the grant of guarantees, since it is the case of the endorsements.

Keywords: International Financial Reporting Standard, Corporate Tax, deductible expenses and provision for liabilities.

Sumario

1. Las NIIF adoptadas por la UE como elemento interpretativo en la aplicación de las normas contables de fuente interna
2. Tratamiento contable de las provisiones y contingencias
3. Tratamiento fiscal de las provisiones para responsabilidades. Cuestiones generales
4. Acercamiento de la regulación contable a los criterios fiscales en materia de provisiones para responsabilidades
5. Caso particular de la provisión para responsabilidades por otorgamiento de avales
6. Conclusiones

1. LAS NIIF ADOPTADAS POR LA UE COMO ELEMENTO INTERPRETATIVO EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES DE FUENTE INTERNA

La reforma contable que tuvo lugar mediante la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante UE), incorporó a nuestro derecho interno los criterios previstos en las NIC/NIIF¹. Esta norma constituye, junto con el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante PGC 2007), el colofón en España de un largo proceso de construcción y armonización del Derecho contable comunitario, basado en la recepción de las normas internacionales de contabilidad por la UE y en la coordinación de estas con las directivas contables².

Descartada la posibilidad de crear por la UE unas normas contables que pudieran gozar de reconocimiento internacional, se optó por adoptar las NIIF, si bien nunca se ha planteado como una mera remisión en blanco al conjunto de normas que pudiera emanar del *International Accounting Standards Board* –IASB–. La integración normativa de las NIIF en el ámbito de la Unión se lleva a cabo mediante un mecanismo específico de convalidación y control cuya finalidad es salvaguardar la conformidad con las directivas de las normas e interpretaciones que tratan de incorporarse³.

¹ Las NIC o normas internacionales de contabilidad –*International Accounting Standard*, IAS, en inglés– son el conjunto de normas que fueron aprobadas por el *International Accounting Standards Committee* –IASC– hasta su desaparición y sustitución por el *International Accounting Standards Board* –IASB–, que asumió las NIC. Se complementan con las Interpretaciones del Comité Permanente de Interpretación –el *Standing Interpretations Committee*, SIC–, órgano consultivo dentro del ya desaparecido IASC.

Las normas internacionales de información financiera –NIIF– son las normas de contabilidad desarrolladas por el IASB, como sucesor del IASC. Se complementan con las interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretación de las NIIF –el *International Financial Reporting Interpretations Committee*, IFRIC–.

² Si bien las directivas contables proporcionaron una base armonizada para la elaboración de las cuentas anuales de las empresas, sin embargo aquellas no cumplían con las normas más exigentes establecidas en otras partes del mundo. De ahí que la estrategia contable de la UE haya tenido como objetivo adoptar las medidas necesarias para que las NIC fuesen compatibles con las directivas y que, asimismo, las nuevas normas internacionales que estén pendientes de formular sean coherentes con la legislación de la Unión. Así se apuntaba en la Comunicación de la Comisión Europea de noviembre de 1995 «Armonización Contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional», que constituye el primer paso en esta estrategia contable de la UE.

Para la consecución de este objetivo se puso en marcha un proceso de reforma de la normativa contable comunitaria (el calendario se estableció en la comunicación de la Comisión de 13 de junio de 2000, «La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir») que pretendía homogeneizar la legislación contable de los distintos Estados miembros, mejorando la calidad y comparabilidad de la información financiera, tanto para facilitar el acceso de las empresas europeas a los mercados financieros, dentro y fuera de la UE, como para impulsar la realización de un mercado único de valores.

³ El Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las NIIF, estableció el procedimiento para la adopción de las NIIF por parte de la UE, convirtiéndose en normas de

El Reglamento 1606/2002/CE imponía la aplicación de las NIIF adoptadas para la formulación de las cuentas consolidadas cuando alguna entidad del grupo cotice en un mercado regulado de la UE, y ofrecía la opción a los Estados miembros para que respecto de las cuentas consolidadas de grupos en los que no haya entidades que coticen y para la elaboración de las cuentas individuales de cualquier tipo de sociedad, se eligiese entre aplicar las NIIF adoptadas o aplicar normas internas.

Pues bien, en España las NIIF adoptadas son de aplicación directa para la formulación de las cuentas anuales consolidadas de las entidades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado secundario de la UE, por imponerlo así el reglamento, y también son de aplicación directa para aquellos grupos consolidados que opten por formular sus cuentas consolidadas bajo NIIF «comunitarizadas». Por lo que respecta a las cuentas anuales individuales de sociedades, tanto cotizadas como no cotizadas, se rechazó la alternativa de la aplicación directa de las NIIF por su sola publicación en el Boletín de la Unión Europea, manteniendo una larga tradición jurídica patria de entendimiento de las normas contables como normas jurídicas derivadas de fuentes de producción normativa interna⁴.

obligado cumplimiento en Europa en el ámbito fijado en el reglamento (en todo caso, para las cuentas consolidadas de los grupos cotizados en mercados europeos regulados). Dicho procedimiento consta de dos niveles. El mecanismo de adopción de las NIIF se apoya en un órgano técnico, denominado Comité Técnico Contable –*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG)– y un órgano político, el Comité de Reglamentación Contable –*Accounting Regulatory Committee* (ARC)–.

La recepción material de las NIIF en la UE se produjo inicialmente mediante el Reglamento 1725/2003, que fue objeto de modificaciones posteriores a través de otros reglamentos que han ido adoptando nuevas NIIF o modificando algunas ya adoptadas. El Reglamento 1126/2008 ha sustituido y derogado a aquel, incorporando en su texto todas las normas vigentes en ese momento, y desde este reglamento hasta la fecha se han dictado numerosos reglamentos de adopción de nuevas NIIF o modificación de las existentes.

⁴ Una de las razones era, precisamente, las implicaciones fiscales que su adopción pudiera tener, porque si bien las NIC/NIIF adoptadas a través de reglamentos comunitarios tienen la naturaleza de normas jurídicas directamente aplicables, no son aptas para dar satisfacción al principio de reserva de ley. La determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en función de un resultado contable que procede de la aplicación a los hechos contables de normas, incluso integradas en un reglamento comunitario, que no han sido aprobadas por las Cortes Generales no sería respetuosa con el principio de reserva de ley.

No menos importante es el argumento de que las NIC/NIIF son normas integrantes de un reglamento comunitario acordado al amparo de una competencia genérica, lo que de por sí es suficiente para rechazar su aplicación en el ámbito fiscal. La competencia de la UE para producir normas en materia de contabilidad deriva del artículo 50.2 g) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) [anterior art. 44.2 g) del Tratado constitutivo]. El título competencial de la UE en materia de contabilidad es específico, pero debe ejercerse mediante directivas, por así ordenarlo el apartado 1 del referido artículo 50 del TFUE (anterior art. 44). Los reglamentos de adopción de las NIIF no se fundamentan, ni podrían, en la competencia específica del artículo 50.2 g) sino en la genérica del artículo 114 del TFUE (anterior art. 95), que a los efectos del establecimiento del mercado interior, habilita al Consejo para que con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 294 del TFUE (anterior art. 251) adopte las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, que tengan por objeto el establecimiento y funcionamiento del mercado interior.

Pero es que, además, el apartado 2 del artículo 114 del TFUE expresamente prevé que la competencia genérica conferida en el apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales. Por tanto, unas normas aprobadas al amparo de una competencia genérica, expresamente exceptuada en materia fiscal, y ejercida para producir normas de carácter no fiscal, es dudoso que pudieran cobijarse en la denominación autorruptura constitucional del artículo 93 de la Constitución para ser válidas a los efectos de contribuir a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Así pues, como se afirma en la exposición de motivos de la Ley 16/2007, siguiendo la recomendación de la comisión de expertos que elaboró el libro blanco de la contabilidad, se optó por operar una reforma global del modelo contable interno, de modo que los principios y criterios contables que las empresas españolas deben aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales han de ser los recogidos en la normativa nacional⁵, si bien para lograr la adecuada homogeneidad de la información contable, nuestra normativa está en sintonía con lo regulado en las NIIF adoptadas por la UE.

Las normas contables internas son autónomas en relación con las NIIF adoptadas. De hecho, el propio PGC declara expresamente que la correcta interpretación del contenido del actual Plan General de Contabilidad en ningún caso puede derivar en una aplicación directa de las NIIF adoptadas⁶.

Como es sabido, la cesión a las instituciones de la UE del ejercicio de competencias constitucionales prevista en el artículo 93 de la Constitución puede referirse a materias reservadas a la ley. En este caso las normas comunitarias, sean directivas o reglamentos, que disciplinan tales materias no pueden ser tachadas de inconstitucionales, ya que es precisamente la propia Constitución la que prevé su existencia. Estas normas comunitarias no se adecuan al principio de reserva de ley porque no proceden de un parlamento nacional, en nuestro caso las Cortes Generales, sino de las instituciones comunitarias, pero son perfectamente compatibles con la Constitución porque, justamente por razón de lo previsto en el artículo 93 de la misma, las normas jurídicas emanadas de las Cortes Generales son sustituidas, para una determinada materia, por las normas contenidas en el Tratado o en el Derecho derivado del mismo. La Sentencia del Tribunal Constitucional 180/1993 ha calificado a las normas del Derecho derivado de no constitucionales, rectificando la calificación de infraconstitucionales que le había dado en la Sentencia 28/1991.

De acuerdo con lo expuesto la materia tributaria, sometida al principio de reserva de ley, también puede ser regulada mediante normas comunitarias, esto es, por normas que no se adecuan a dicho principio, cuando el Tratado otorgue a la UE la competencia para regular tal materia. Así, mediante Reglamento (CEE) n.º 2913/92, del Consejo, se aprobó el Código Aduanero Comunitario, en virtud de la competencia conferida por el artículo 26 (anterior art. 28) del Tratado (actual art. 31 TFUE).

Ahora bien, siendo cierto que la materia tributaria puede regularse mediante normas comunitarias que, por su propia esencia, no cumplen con el principio de reserva de ley, también lo es que para ello es necesario que exista una atribución del ejercicio de la competencia correspondiente a las instituciones de la UE.

Pues bien, en materia de imposición sobre la renta no existe una atribución específica de competencias. Las directivas que hasta el momento se han aprobado en relación con el Impuesto sobre Sociedades se han fundamentado en el artículo 94 (antiguo art. 100) (actual art. 115 TFUE) el cual otorga a las instituciones de la UE una competencia de carácter abstracto en relación con aquellas materias que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

Finalmente, como ya ha quedado dicho, la adopción de los Reglamentos NIIF se basan en una competencia genérica, que, a mayor abundamiento, exceptúa las disposiciones fiscales. Sobre el particular puede verse el *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma* (conocido como Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid, 2002, págs. 262-264.

⁵ En dichas normas se ha materializado la transposición de las directivas contables, la IV y VII directivas, derogadas y sustituidas por 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.

⁶ Esta autonomía se hace evidente en la propia introducción del PGC que califica al mismo como «de carácter autónomo en tanto norma jurídica aprobada en España con un ámbito de aplicación claramente delimitado, a saber, la formulación de las cuentas individuales de todas las empresas españolas», debiendo derivarse de ello la consecuencia lógica de que «la correcta interpretación del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, en ningún caso puede derivar en una aplicación directa de las NIC/NIIF incorporadas en los Reglamentos europeos».

Dicho esto, también es cierto que la normativa contable tiene una clara voluntad de convergencia con las NIIF, aunque no las sigue en todos sus aspectos, como la propia exposición de motivos de la Ley 16/2007 reconoce al señalar que «la filosofía que ha presidido la elaboración de la ley y que debe guiar su posterior desarrollo reglamentario ha sido la de ajustarse a los criterios incluidos en los reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera, en aquellos aspectos sustanciales que dichos reglamentos regulen con carácter obligatorio».

Por tanto, si bien las NIIF adoptadas no son fuente del derecho contable en España en lo que respecta a la elaboración de las cuentas individuales y nuestras normas contables son autónomas en relación con las NIIF adoptadas, y no existe disposición legal que confiera expresamente a las NIIF el carácter de derecho supletorio respecto del derecho contable patrio, ni existe un deber general de interpretación conforme a las NIC/NIIF adoptadas por la UE del derecho contable interno de las cuentas anuales individuales ni, menos aún, de las reglas que disciplinan la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS)⁷, si bien todo esto es cierto, también lo es que nuestra normativa procura estar en sintonía con las NIIF adoptadas por la UE, por lo que no es de extrañar que las mismas desplieguen una notable influencia *de facto* en la interpretación de las reglas contables internas, tanto a efectos puramente mercantiles como fiscales. No cabe descartar que el operador jurídico encuentre solución a un problema de interpretación de las normas que disciplinan las cuentas anuales en las NIC/NIIF dada su casuística y regulación detallada⁸. Interpretar una norma

⁷ Sobre la integración de las NIIF en el derecho español y su influencia en el ámbito tributario, *vid.* CRUZ PADIAL, I.: «Derecho contable: algunas consecuencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2008, págs. 31 a 46.

⁸ El propio Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC), atendiendo a los criterios generales de interpretación, ha acudido a ellas. Puede apreciarse en la Resolución del ICAC núm. 73 (NFC029541) sobre normas particulares sobre el inmovilizado intangible, y en la núm. 75 (NFC031154) sobre combinación de negocios. La doctrina administrativa española en alguna ocasión trae a colación diversas NIC/NIIF al resolver, sobre todo, cuestiones relativas a la imposición societaria [en este sentido la Resoluciones del TEAC, de 9 de septiembre de 2009 (NFJ008513) y de 15 de octubre de 2004 (NFJ019039), sobre el concepto de actividades de I+D; de 10 de junio de 2009 (NFJ035507) sobre criterios de imputación temporal de ingresos en contratos de larga duración].

También encontramos pronunciamientos judiciales en los que se recurre a las NIC/NIIF como elemento interpretativo. Tal es el caso de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2012 (NFJ049313), en la que se acude a la NIC 29 a los efectos de determinar si un país es hiperinflacionario, y la Sentencia de 18 de abril de 2013 (NFJ051030), en la que para calificar los rendimientos de capital mobiliario del asunto debatido, en su fundamento de derecho 8.º sostiene que resulta oportuno en el caso debatido hacer referencia al tratamiento que, sobre el particular, ofrecen las NIIF (en este caso la NIIF 32), «no porque estas normas deban ser aplicadas en el presente expediente, sino porque contienen orientaciones que sí pueden aportar elementos de información, máxime teniendo en consideración que nuestro derecho contable, a raíz de la reforma establecida por la Ley 16/2007, se inspira en los principios rectores del modelo contable constituido por las citadas normas». De ahí que se afirme que, «Consecuentemente, dichas normas internacionales de información financiera, pese a no resultar aplicables en el supuesto que se enjuicia, sí hemos de colegir que constituyen un elemento interpretativo relevante.

Así, pues, en términos estrictos, no se trata de aplicar retroactivamente dichas normas internacionales, sino de que el intérprete de la cuestión sometida a controversia, en este caso el órgano jurisdiccional, a la hora de dar sentido y concreción a la cuestión controvertida, [...] pueda utilizar las herramientas de que disponga para desentrañar el sentido y finalidad de las acciones preferentes que se analizan, a cuyo fin tiene la posibilidad de acudir a las pautas hermenéuticas que considera más adecuadas para dar certeza y, con ello, seguridad jurídica a la interpretación».

del PGC de acuerdo con las NIIF no implica una aplicación directa de estas. La práctica contable las adoptará como referencia interpretativa, si bien, evidentemente, nunca podrá llegar a adoptar interpretaciones *contra legem* por muy amparadas que estén en lo establecido en las NIIF.

Habiéndose optado al configurar el régimen de determinación de la base imponible en el IS por aceptar, *prima facie*, las normas que regulan la determinación del resultado contable, estableciendo, en su caso, las salvedades que se estimen convenientes, resulta esencial determinar cómo deberá procederse contablemente y, a tal efecto, podemos acudir a las NIIF como elemento interpretativo.

Dado que los cambios operados en la ley del impuesto suponen, en principio, el reconocimiento de la nueva definición contable de las provisiones, realizaremos un acercamiento al concepto de provisión en el ámbito contable para, a continuación, recoger los criterios sobre deducibilidad fiscal de la provisión por responsabilidades⁹, concluyendo con las particularidades que concurren en el caso de responsabilidades derivadas del otorgamiento de garantías, como es el caso de los avales.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

Las provisiones y contingencias aparecen reguladas en la norma de registro y valoración 15.^a del PGC 2007¹⁰ (en adelante NRV 15.^a). Por otra parte, la norma internacional de

Ahora bien, una cosa es la incidencia interpretativa y otra muy distinta, como indicamos anteriormente, la supletoriedad de las NIC/NIIF para resolver lagunas del derecho contable interno, que debe ser rechazada. Así lo ha hecho el ICAC en la Resolución núm. 74/2008 (NFC030177). No debemos obviar que el legislador español, descartando una de las posibilidades que le brindaba el Reglamento 1606/2002, optó por un modelo de reforma contable que convierte a las reglas contenidas en el Código de Comercio y el PGC en textos autónomos desde una perspectiva normativa, por mucho que los mismos procuren un acercamiento al modelo NIC/NIIF.

- ⁹ Sobre el tratamiento, en general, de las provisiones, CALVO VÉRGEZ, J.: «El tratamiento fiscal de las provisiones en el impuesto sobre sociedades a la luz de la reciente reforma contable», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2010, págs. 13 a 49.
- ¹⁰ El PGC utiliza el subgrupo 14, «Provisiones», para contabilizar las obligaciones indeterminadas en cuantía o vencimiento, con vencimiento en el largo plazo, debiéndose reclasificar estas partidas por el importe que venza en el corto plazo en la cuenta 529, «Provisiones a corto plazo», pudiendo hacerse, si se cree conveniente, el mismo desglose en subcuentas de cuatro dígitos (v. gr. 5292, «Provisión a corto plazo para otras responsabilidades»). Estas provisiones figuran en el pasivo del balance de la empresa sin minorar el valor de ninguna cuenta de activo. En concreto, la provisión para otras responsabilidades (cuenta 142) son pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas del subgrupo 14; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa. Se abonará al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan, así como por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660. Se cargará a la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, y por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

referencia, que nos servirá de elemento en la interpretación, es la NIC 37, «Provisiones y contingencias»¹¹.

De inicio conviene no perder de vista el recorte que en el actual PGC han experimentado las provisiones contables, en sintonía con la pérdida de prevalencia del principio de prudencia, lo que se encuentra en sintonía con las normas contables internacionales¹².

La reforma llevada a cabo en el Código de Comercio por la Ley 16/2007 suprimió las tradicionales expresiones de «riesgos previsibles» y «pérdidas eventuales». Por tanto, mientras que con anterioridad a la reforma contable de 2007, sobre la base de la prevalencia del principio de prudencia, un riesgo meramente eventual o previsible podía recogerse en forma de provisión, de acuerdo con el actual Plan General de Contabilidad (NRV 15.^a), las provisiones constituyen «pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquella»¹³.

Para entender el actual concepto de provisión debe, por tanto, tenerse presente el concepto de pasivo financiero. Se consideran como tal las obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

¹¹ Esta norma, que ha sido adoptada por la UE, se encuentra en el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión de 3 de noviembre de 2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Nuestro PGC sigue los criterios fijados en aquella, en particular por lo que respecta a:

- La precisión de que toda provisión debe responder a una obligación actual derivada de un suceso pasado, cuya cancelación sea probable que origine una salida de recursos y su importe pueda medirse con fiabilidad.
- La distinción entre obligación legal, contractual, e implícita o tácita.
- El requisito del descuento financiero de su importe cuando el pago deba realizarse en el largo plazo.
- El tratamiento contable de las compensaciones a recibir por un tercero en el momento de liquidar la obligación.

¹² Desde un punto de vista mercantil, el principio de prudencia obliga a recoger en el balance todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, distinguiendo los realizados o irreversibles de los potenciales o reversibles [art. 38 c) del Código de Comercio].

¹³ En la NIC 37 se define una obligación implícita como aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

- a) Debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades.
- b) Como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Esto es, contablemente las provisiones se definen como aquellos pasivos que tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior¹⁴, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, que en la fecha de cierre del ejercicio sean ciertas, aunque indeterminadas en su cuantía o en la fecha en que se producirán¹⁵. Esta incertidumbre, acerca del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación, es lo que distingue a las provisiones de otros pasivos.

De no cumplirse las tres condiciones indicadas (obligaciones actuales ciertas, necesidad de desprenderse de recursos, indeterminación del importe o fecha de cancelación), la entidad no debe reconocer la provisión.

Si la obligación surgida a raíz de sucesos pasados no es cierta, sino solamente posible, y depende de la ocurrencia o no de algún evento incierto en el futuro, o no es probable que haya que desprenderse de recursos para extinguirla, o bien su importe no puede ser valorado con suficiente fiabilidad,

¹⁴ Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al final del ejercicio sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance de la entidad serán aquellas que existen ya en la fecha del balance. De ahí que se reconocerán como provisiones solo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad. Así, por ejemplo, las pérdidas futuras derivadas de la explotación no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones.

Acudiendo a la NIC 37 como elemento interpretativo, podemos entender que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance, que de lo contrario. Se afirma en el párrafo 16 que «En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En algunos casos raros, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, la entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de sucesos ocurridos tras la fecha del balance. A partir de esa evidencia:

- a) La entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance, sea mayor que la probabilidad de no existencia.
- b) Informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad de que no exista, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos».

¹⁵ La salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento ocurra sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. En el párrafo 24 de la NIC 37 se dispone que «Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento)».

estaremos frente a una contingencia¹⁶. Esto es, en las contingencias el grado de incertidumbre es muy alto, lo que no permitirá a la empresa estimar de forma aproximada y fiable ni su cuantía ni la fecha probable de su vencimiento. En consecuencia, no deben ser reconocidos contablemente por no cumplir con los requisitos para ser considerados como pasivos, por lo que no podrán considerarse gasto contable. Lo expuesto supone que aquellas provisiones que, con arreglo al PGC 1990, podían dotarse ante hechos meramente probables o eventuales, pasan a tener actualmente la consideración de contingencias, sin reflejo contable, de las que se deberá informar en la memoria de las cuentas anuales.

Además de encontrarnos ante una obligación cierta, es necesario, como se ha dicho, que la empresa sea capaz de valorar, con la información disponible al cierre, la estimación del importe de la obligación, pues en caso de no poder realizarse una estimación razonable no se podrá reconocer contablemente. Por tanto, dado que con el actual PGC no se registra pasivo cuando el importe de este no pueda calcularse de forma fiable, ni siquiera por un importe mínimo, debe entenderse derogada la Resolución del ICAC de 25 de febrero de 2002 que exigía en todo caso contabilizar una provisión mínima, debiendo informarse en la memoria de las circunstancias por las que no es posible cuantificar la provisión.

Si determinar cuándo procede dotar una provisión o estamos ante una contingencia no está exento de dificultad, su cuantificación tampoco lo está. Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no se infravaloren los pasivos o los gastos. De igual modo, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

A este respecto, la NRV 15.^a del PGC dispone que, de acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como

¹⁶ En la NIC 37, a la que claramente sigue nuestro actual PGC, se distingue entre (párrafo 10 de NIC 37):

- Provisión, que «es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento».
- Pasivo contingente, que es:
 - a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien
 - b) Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - i) No es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien
 - ii) El importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Un pasivo contingente no se puede contabilizar (párrafo 27 de la NIC 37); por ello, las provisiones solo se deben registrar si la empresa tiene una obligación presente (párrafo 14 de la NIC 37), es decir, es probable que se tenga que desprender de recursos para cancelarla y, además, puede estimar el importe de forma fiable.

un gasto financiero conforme se vayan devengando. El importe de la provisión será el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación, siempre que el efecto financiero producido por el descuento sea significativo¹⁷. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

Según la NRV 15.^a 2, la compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. Por tanto, en el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la obligación le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y solo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente.

Solo cuando exista un vínculo legal o contractual por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a desprenderse de recursos, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión. Es decir, en aquellas ocasiones en las que un tercero se hace cargo de la totalidad, o de parte, del desembolso requerido para liquidar una obligación (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguros, de cláusulas de indemnización), el gasto relacionado con la provisión se contabilizará neto del importe por el que no se responderá.

Dado que la estimación viene referida al cierre del ejercicio, las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha de cierre del balance y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión. Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada ejercicio para reflejar el paso del tiempo, reconociéndose dicho incremento como un gasto financiero.

Cabe concluir, como ya anticipamos, que el actual PGC es más restrictivo en cuanto a los supuestos en los que procede el registro contable de una provisión, que solo será pertinente ante obligaciones actuales, indeterminadas en cuanto a su importe o su fecha de cancelación, originadas por sucesos pasados, no siendo pertinente su registro en aquellas ocasiones en las que, o bien se estima la existencia de un riesgo derivado de un acontecimiento futuro, o bien el riesgo es improbable. Ello ha supuesto, por lo que respecta a las provisiones para responsabilidades, una aproximación al tratamiento fiscal, como tendremos ocasión de comprobar.

¹⁷ La razón es evidente. Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas a la fecha del balance, resulta más onerosa para la empresa que otra referida a salidas por igual importe pero en fechas más lejanas.

3. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PROVISIONES PARA RESPONSABILIDADES. CUESTIONES GENERALES

Dado que la Ley 16/2007 mantiene intacto el modelo de relación entre normas contables y normas fiscales, el nuevo entorno contable resultante de dichas normas incide de manera directa en la determinación de la base imponible del IS, en la medida en que el resultado contable es el elemento nuclear de la base imponible¹⁸. El artículo 10.3 de la LIS, clave de bóveda de la construcción de la base imponible del impuesto, remite a la normativa contable la definición de la mayor parte de los conceptos de ingresos y gastos en el IS, pero los datos contables no pueden ser aceptados de manera incondicional, de tal modo que la LIS impone una serie de ajustes para adaptar dichos datos a los principios que rigen el impuesto. La distinta finalidad que persiguen la contabilidad y la fiscalidad se erige en uno de los motivos, no el único, que impide que el resultado contable sea automáticamente la base imponible del IS¹⁹.

¹⁸ Obviamente, la aceptación del resultado contable estará condicionada a que la contabilidad se lleve correctamente. De lo contrario, en aplicación del artículo 131 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), «A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el art. 10.3 de esta ley». La Administración tributaria deberá calificar las operaciones económicas, interpretando la normativa contable con arreglo a los principios de la contabilidad. Así, por ejemplo, la Administración solo podrá calificar una provisión como gasto deducible si ha sido previamente registrada en la contabilidad y dicho registro se ha efectuado siguiendo los criterios fijados en las normas mercantiles-contables. En todo caso, nótese que la interpretación que realiza la Administración tributaria de la contabilidad no supone intromisión alguna en las reglas y principios contables y, por tanto, no trasciende al resultado contable, puesto que esta tarea se realiza a los solos efectos de determinar la base imponible.

¹⁹ La finalidad de la contabilidad es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. El IS, por su parte, pretende gravar la capacidad económica susceptible de imposición, para lo cual los criterios mercantiles no siempre son válidos. El respeto de los principios contables, en este ámbito, puede llegar a suponer que el resultado contable no represente la auténtica capacidad económica del sujeto pasivo o se aleje del criterio fiscal. Se comprenderá fácilmente lo dicho si pensamos en la relevancia que el principio de prudencia tenía en el PGC de 1990, vigente al promulgarse la Ley 43/1995 del IS. Conforme a dicho principio, que en aquel entonces era de aplicación preferente en el ámbito contable, los ingresos solo deben computarse cuando se realicen, y los gastos y pérdidas, incluso las potenciales, desde que se tenga conocimiento de ellas, lo cual no es asumible en el ámbito fiscal en el que no se considera apropiado admitir la reducción de la carga tributaria a través de la deducción de gastos inciertos. De ahí que en la normativa del impuesto se fijen criterios objetivos para admitir la deducibilidad, se establezcan límites cuantitativos o, incluso, se niegue la deducción, no porque no se vaya a admitir nunca, sino porque se establece un criterio de imputación temporal distinto atendiendo al criterio de realización de las pérdidas o gastos. Ello justifica que en relación con ciertos gastos, como las dotaciones a provisiones, la normativa fiscal se aparte de la contabilidad, o al menos no la siga completamente. En este sentido, el Tribunal Supremo, partiendo de la especial relevancia que la Ley 43/1995 otorgó al resultado contable, reconoce que la información ofrecida por la correcta contabilidad, en tanto facilita la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades, será la que descubra la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo, de la que va a derivar el correcto gravamen fiscal conforme a aquella. De ahí que todos los principios y reglas que rigen la contabilidad vengan subordinadas al objetivo de alcanzar la imagen fiel. Pero advierte de que, ciertamente la utilización del principio de prudencia, por el que únicamente se contabilizan los beneficios realizados a la fecha del ejercicio, mientras que los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o anteriores, se contabilizan tan pronto como sean conocidas —dando lugar las reversibles o potenciales a las provisiones—, puede dar lugar «a peligros que se traducen a la postre en la reducción arbitraria del beneficio fiscal gravable, con el efecto de diferir en el tiempo el impuesto al recogerse las pérdidas eventuales y, por el contrario, los

La reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE hacía necesario adaptar la normativa del impuesto, tanto por la nueva terminología contable, como por cambios tan significativos como la introducción del criterio valorativo del valor razonable o principios como el de prevalencia del fondo sobre la forma. Entre los cambios conceptuales que tuvieron lugar en el ámbito contable se encuentran las provisiones, una partida de gastos no exenta de conflictividad.

El repliegue del principio de prudencia, en sintonía con las normas contables internacionales, ha venido acompañado de la desaparición de una parte importante de las denominadas provisiones de pasivo. De ahí que, como anticipamos, el tema de las provisiones no puede ser abordado contablemente con la amplitud que ofrecía el PGC de 1990. La relevancia de las provisiones y su cambio de significado en las nuevas normas contables inspiradas en las NIC/NIIF hizo necesario que se modificara el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente hasta 31 de diciembre de 2014 (en adelante TRLIS de 2004). Dichos cambios implican, en principio, el reconocimiento de la nueva definición contable de esta partida que, en casos como el de las provisiones por responsabilidad, supone un acercamiento a los criterios fiscales.

Por su parte, el artículo 11.3 de la actual LIS establece que «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada», y el artículo 14 de la LIS, en referencia a las provisiones²⁰, relaciona una serie de gastos por provisiones que no tendrán la consideración de gastos deducibles, de manera que salvo tales excepciones, los gastos contables por provisiones, en particular por lo que nos interesa a efectos de este trabajo la dotación a la provisión para responsabilidades, se admitirán para determinar la base imponible del impuesto, en el bien entendido que debe responder, en todo

beneficios solo se reconocen en cuanto realizados, de ahí que se establezcan reglas que procuran evitar dichos peligros en la aplicación del principio». Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 (NFJ045239).

²⁰ Este precepto altera la estructura del anterior artículo 13 del TRLIS pero coincide sustancialmente con lo dispuesto en este. Como novedades destacables de este artículo 14, se ha incorporado en su primer apartado la norma anteriormente contenida en el artículo 14.1 f) del TRLIS, sobre no deducibilidad de las dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, trayéndose, asimismo, la regla de imputación temporal, anteriormente contenida en el artículo 19.5 del TRLIS, conforme a la cual las dotaciones a estos fondos internos serán fiscalmente deducibles en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones. En cuanto a la no deducción de los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal, se concreta que se es aplicable tanto si se trata de sistemas de aportación definida como de prestación definida. Al establecerse la no deducción de los gastos asociados a provisiones de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, se refiere, únicamente, a los que se satisfagan en efectivo, suprimiéndose la referencia a que se satisfagan mediante su entrega, supuesto al que se hace referencia al recoger en su apartado 6 la norma de imputación temporal anteriormente contenida en el artículo 19.5 del TRLIS, que establece que los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.

caso, a conceptos que sean fiscalmente deducibles, ya sea como gastos ya como pérdidas, pues de otro modo se estaría introduciendo la posibilidad de deducir partidas no deducibles²¹.

Desde esta perspectiva podría afirmarse que la normativa reguladora del IS establece un carácter más restrictivo de las provisiones, dado el hecho de que una provisión contabilizada puede no ser gasto deducible fiscalmente. Si bien, mientras que una provisión no esté contabilizada, nunca podrá ser gasto deducible desde un punto de vista fiscal.

En efecto, la deducibilidad de las dotaciones a las provisiones está siempre condicionada, por un lado, a su contabilización, en tanto que a efectos de la efectividad fiscal de las provisiones rige el principio de inscripción contable (art. 11.3 LIS) y, por otro lado, a que dicha contabilización se produzca en el ejercicio que corresponda²². No es deducible una dotación contabilizada

²¹ Naturalmente, cuando se provisiona un gasto, aunque sea cierto y esté plenamente justificada su cuantía, que corresponda a un concepto no deducible, su dotación tampoco lo será (puede verse, en este sentido, la consulta de la DGT de 30 de septiembre de 1999). De este modo, se niega la procedencia de la inclusión en la provisión para responsabilidades del importe de las sanciones tributarias, aun cuando fueran objeto de litigio, en cuanto que no resulta deducible el importe de las multas y sanciones penales y administrativas que le sean impuestas al sujeto pasivo. Señalaba la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 19 de marzo de 1998 (NFJ006373) (con base en el art. 125 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre) «La exclusión de las multas y sanciones económicas de la deducibilidad en la determinación de la base imponible tiene su fundamento en la innecesidad de dichos gastos para la explotación. Se trata de unos gastos que tienen su origen en la conducta infractora del sujeto pasivo del ordenamiento jurídico, generadora de una responsabilidad económica ajena a la explotación de la empresa». A la tradicional referencia a la no deducibilidad de las multas y sanciones penales y administrativas, debe añadirse la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico que, la actual LIS, contiene en la letra f) del artículo 15. De igual modo, y en este caso sobre la base del artículo 110.2 del Reglamento del Impuesto de 1982, que establecía que en ningún caso tendrán el carácter de tributos deducibles de los ingresos, entre otros, las cuotas del IS y cualquier otro tributo sobre el capital o sobre la renta, así como las retenciones a cuenta de estos tributos, las contribuciones especiales y demás tributos que pongan de manifiesto un mayor valor de los elementos patrimoniales sobre los que recaen, se negaba que pudiera dotarse fiscalmente una provisión para hacer frente a su pago [vid. Sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2006 (NFJ024795) y de 26 de octubre de 2006 (NFJ025185)].

²² El ejercicio en el que procede dotar la provisión también ha resultado ser una cuestión conflictiva. A este respecto, frente a la tesis de que la provisión que tenga su origen en un acta de disconformidad incoada al sujeto pasivo procede dotarla en el ejercicio en el que se incoó el acta y no el año en que se dictó el acuerdo de liquidación resultante de dicha acta, el Tribunal Supremo considera, en cambio, que es al momento del acta de liquidación al que debe contraerse la fijación de responsabilidad, ya que el acta de disconformidad es un acta dentro del procedimiento de comprobación, que puede sufrir variaciones, que se verán plasmadas en el acta final, que es el que definitivamente va a decidir si ha existido o no esa responsabilidad. Considera el Alto Tribunal que la referencia que en el artículo 84.1 del RIS de 1982 (aplicable *ratione temporis*) se hace a que la «cuantía no esté definitivamente establecida», hay que referirla a supuestos en que se haya entablado impugnación contra el acta administrativo que fija la responsabilidad, en cuyo supuesto es posible hacer la dotación respecto a esa responsabilidad, aunque los recursos impugnatorios no hayan sido resueltos (vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009, rec. núm. 6567/2003). Respeto de la provisión efectuada con la finalidad de cubrir las responsabilidades que se derivaran de las actas de inspección que dieron lugar a un litigio, basándose para ello en la exigencia de que la imputación se realice en el ejercicio o ejercicios en los que se produce u origina el gasto deducible, la Audiencia Nacional ha sostenido que «la fecha del litigio no determina la fecha de imputación de la provisión al ejercicio en que se inicia, sino a los ejercicios en los que las responsabilidades se originan» [véase, Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de marzo de 1998 (NFJ006373)].

en un ejercicio anterior al de su devengo. Por el contrario, sí es deducible una dotación contabilizada en un ejercicio posterior, siempre que no suponga una menor tributación que la que habría tenido lugar en caso de haber sido considerada en el ejercicio del devengo (art. 11.3 LIS), en el bien entendido que de lo que se trata es de anticipar gastos o pérdidas, sin que proceda la recuperación de gastos de ejercicios anteriores no contabilizados, con base en los principios de independencia de ejercicios y de correlación ingreso-gastos²³.

En el caso de que la dotación contable a una provisión hubiera sido gasto fiscal para la determinación de la base imponible, cuando haya desaparecido la causa justificadora de la provisión para riesgos o gastos, porque no vaya a producirse la contingencia que motivó la dotación, se imputará en ese ejercicio como ingreso la cantidad objeto de la provisión no aplicada a su finalidad, según lo establecido por el artículo 11.7 de la LIS²⁴ (que reproduce la regla contenida en el art. 19.9 TRLIS de 2004)²⁵. De igual modo, si la provisión fue deducible en el IS, tendrá la consideración de

El Tribunal Supremo comparte este criterio (considerando correcta la interpretación que se efectúa del art. 84 del RD 2631/1982), «pues la admisión de la dotación exige que la entidad haya contraído o incurrido en responsabilidades, lo que no se aviene con el carácter puramente especulativo de una diferencia de pareceres entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria que impulsen a aquel a entablar un procedimiento.

La exigencia de que la responsabilidad haya sido contraída o se haya incurrido en ella justifica el precepto del artículo 110.1 c) que permite, en otros ejercicios, la deducción de importes procedentes de otros anteriores, siempre que no tengan carácter sancionador y a la empresa no le hubiese sido posible la determinación exacta de la cuota por causas no imputables a ella» [Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003 (NFJ014308)].

En otras ocasiones, se han considerado improcedentes, por incorrecta imputación temporal, dotaciones a la provisión por responsabilidades derivadas de despidos. En este sentido, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2004 (rec. núm. 2759/1998), se afirma que es muy forzado el pretender que un expediente de regulación de empleo o de despido colectivo surta efectos por el mero hecho de haberse iniciado. De la normativa del impuesto (en el caso sobre el que versa la sentencia era de aplicación el art. 84 del RIS de 1982) se deriva la exigencia de que las responsabilidades tengan existencia real (aunque su cuantía aun no esté definitivamente establecida), sin que, para ello, sea suficiente la simple iniciación de los trámites del expediente de regulación de empleo o de despido colectivo, pues es la resolución del mismo lo que precisamente determina el nacimiento de las obligaciones económicas a cargo de la empresa.

- ²³ Sobre la necesaria concurrencia de los requisitos que deben darse para que pueda hablarse de gasto deducible, a saber, justificación documental de la anotación contable, contabilización del gasto, imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia y carácter necesario del gasto, *vid.* Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de marzo de 1998 (NFJ006373).
- ²⁴ Cuando se eliminan provisiones por no haberse aplicado a su finalidad, con carácter general se abonará una cuenta de ingresos del grupo 79. En previsión de que una norma contable ordene abonar a otra cuenta que no refleje ingresos del ejercicio, el artículo 11.7 de la LIS dispone integrar su importe en la base imponible cuando se produzca esta situación.
- ²⁵ Por lo que respecta al momento en que se entiende disipada la incertidumbre en cuanto a la determinación del importe de la deuda, en el caso de provisiones que responden a obligaciones ciertas cuya determinación en cuanto a cuantía o momento está pendiente de un litigio, la inspección, en alguna ocasión, ha atribuido efectos definitivos e intangibles a resoluciones judiciales no firmes y, por ende, susceptibles de ulterior recurso, lo que resulta inconciliable con la índole misma de las provisiones que nos ocupan y, en esencia, sobre el elemento parcial de incertidumbre que justifica su mantenimiento y procedencia. La Audiencia Nacional [Sentencia de 23 de enero de 2014 (NFJ053718)], en contra del parecer de la Inspección y del Tribunal Económico-Administrativo, considera respecto de una provisión dotada correctamente, tanto en su procedencia conceptual como en su cuantía, en la medida en que se aprecia la existencia de un riesgo comprensivo de una deuda, dependiendo del resultado de un litigio, que el ejercicio en que procede aplicar

ingreso fiscal el contabilizado por exceso de provisión, y de gasto deducible el contabilizado cuando al aplicar la provisión a su finalidad aquella no cubra la totalidad del pago que deba efectuarse.

Respecto de las dotaciones por provisiones que no son deducibles, procede hacer un ajuste positivo al resultado contable en el ejercicio en que se hayan contabilizado. En su caso, se realizará un ajuste negativo en el ejercicio en que se cumplan los requisitos adicionales que exige la norma tributaria para la deducción. Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 14 de la actual LIS, los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad. Por tanto, si en el ejercicio en que se dotó la provisión no hubiera sido fiscalmente deducible, practicándose el correspondiente ajuste positivo, la dotación a la provisión practicada por la entidad tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el periodo impositivo en que, finalmente, la provisión se aplique a su finalidad, realizando a tal fin un ajuste extracontable negativo.

En cuanto a los gastos financieros por la necesaria actualización de las provisiones al final de cada ejercicio, debe entenderse que su deducibilidad está asociada a la deducibilidad de la obligación principal. Si la dotación es fiscalmente deducible, también lo son los gastos financieros por actualización. Por el contrario, si la dotación para la constitución de la provisión no es fiscalmente deducible, tampoco debe serlo el gasto financiero correspondiente a su actualización al final de cada ejercicio.

la provisión como mayor ingreso es el ejercicio en que la resolución es firme. Frente al criterio de la inspección afirma que «no llegamos a comprender como desde un punto de vista del ejercicio de la acción procesal, que es lo que aquí cuenta, la Administración parte de la conclusión, errónea desde luego, de que una sentencia de instancia, susceptible de casación por razón de la concurrencia de los requisitos objetivos de impugnabilidad de la sentencia, es la que determina la enervación de la incertidumbre en cuanto a la cuantía o exigibilidad del pago del importe de la parcela. [...] En cualquier caso, lo que sí parece evidente es que una sentencia dictada por un juzgado o tribunal contencioso-administrativo, [...], susceptible de recurso de casación, no puede entenderse como momento de cese de todas las dudas y factores de incertidumbre, en cuanto al precio del contrato y su exigibilidad, por el mero hecho de los fundamentos sustentadores de dicha sentencia y, en particular, que el acto de adjudicación fuera declarado nulo de pleno derecho por dicho tribunal, pues lo relevante no es el criterio que se establezca, esto es, el contenido de la sentencia o los razonamientos que den lugar al fallo, sino el hecho de que ese criterio sea susceptible de eventual modificación como consecuencia de los recursos procesalmente procedentes contra la sentencia dictada. De lo contrario, se llegaría al absurdo de que si el órgano de instancia declara la nulidad de pleno derecho de un acto, esa declaración, por su gravedad o por razones no precisadas, sería determinante de la definitiva concreción y certeza de las situaciones jurídicas enjuiciadas, al margen de la eventualidad de que, por virtud del recurso de casación contra ella, dicha calificación pudiera ser mantenida, revocada íntegramente o modificada en alguno de sus extremos, con la sola limitación de las pretensiones de las partes». En definitiva, en este caso, consideró que debía entenderse como correcta y adecuada la reversión de la provisión para responsabilidades en el ejercicio en que se notificó el auto de inadmisión del recurso de casación. «Ello significa que se desdotó la provisión, precisamente, en el ejercicio fiscal en que la cuantía de la deuda quedó definitivamente establecida, pues la firmeza de la sentencia de instancia es el momento en que sí desaparecen de forma definitiva e irrevocable todos los factores de incertidumbre que se proyectaban sobre el contrato y sobre las responsabilidades inherentes a su cumplimiento, no antes como de forma ciertamente inmotivada sugiere la Administración, en que parece pesar cierto desconocimiento de las normas, efectos y principios procesales, pues no de otro modo cabe concebir que se asigne valor de certeza definitiva a una sentencia contra la que pende un recurso jurisdiccional que, por su propia índole es susceptible de revocarla y, por ende, de mantener en situación provisional o de incerteza el importe de la deuda o el momento en que puede exigirla la Administración que en el caso examinado intervino como vendedora».

4. ACERCAMIENTO DE LA REGULACIÓN CONTABLE A LOS CRITERIOS FISCALES EN MATERIA DE PROVISIONES PARA RESPONSABILIDADES

Que el punto de partida sea la consideración de que aquellas provisiones (correctamente contabilizadas) que cubran gastos deducibles sobre las que nada nos dice la ley del impuesto sean admisibles fiscalmente, no debe conducir a concluir que con la actual regulación se ha ampliado la posibilidad de deducir las dotaciones a la provisión para responsabilidades, porque siendo cierto que serán menos los ajustes extracontables provocados por estas, ello no es debido a un cambio en la normativa fiscal ni en los criterios administrativos al respecto, sino que es consecuencia de la aproximación de la normativa contable a los criterios fiscales sobre la materia²⁶.

Por ello, resulta de interés recordar los criterios acerca de la deducibilidad fiscal de las provisiones para responsabilidades que se fueron asentando con la anterior normativa del impuesto, por cuanto que hoy siguen siendo válidos, en particular por lo que se refiere a la exigencia de certeza en la existencia de responsabilidad.

Inicialmente la provisión para responsabilidades se encontraba regulada en los artículos 83 y 84 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre²⁷. De la lectura del artículo 84 del reglamento se desprendía, según la Audiencia Nacional, que la provisión para responsabilidades responde a un hecho objetivo, real e inmediato, cual es el que la entidad haya contraído o incurrido en responsabilidades. No se trata, por lo tanto, de una circunstancia o acaecimiento futuro, previsible, sino actual, pues el propio precepto lo conectaba con la existencia de «litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados»; es decir, que la provisión se ha de asentar sobre la exigencia real y actual de la responsabilidad que se trata de proteger. Se requiere que esas responsabilidades a las que aluden estén determinadas al cierre del ejercicio, esto es, que se trate de deudas próximas y ciertas²⁸. Las

²⁶ De la misma opinión CALVO VÉRGEZ, J.: «El tratamiento fiscal de las provisiones en el impuesto sobre sociedades a la luz de la reciente reforma contable», *op. cit.*, pág. 16. La mejor expresión de este acercamiento se encuentra en la eliminación en el Código de Comercio de las expresiones «riesgos previsible» y «pérdidas eventuales», que precisó modificar la redacción del artículo 13 del TRLIS de 2004.

²⁷ El artículo 83 disponía que «No podrán registrarse como deudas las derivadas de responsabilidades contraídas por la empresa cuya cuantía no esté determinada al cierre del ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente...» y el artículo 84 señalaba que «En los casos en que la entidad haya contraído o incurrido en responsabilidades, objeto de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados, pero cuya cuantía no esté definitivamente establecida, se podrá dotar una provisión para responsabilidades por el importe estimado de las mismas». Por su parte el artículo 116 del citado reglamento en su apartado 2 señalaba que no tendrán la consideración de dotaciones del ejercicio a provisiones, deducibles de los ingresos, las realizadas para fines distintos de los señalados en el apartado 1 de este artículo, donde se contemplaban los distintos tipos de provisiones, entre ellas la de responsabilidad a que se refiere el artículo 84.

²⁸ *Vid.* Sentencias de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 1994 (rec. núm. 1976/1991), de 19 de marzo de 1998 (NFJ006373), de 13 de julio de 2000 (rec. núm. 851/1997), de 24 de octubre de 2002 (rec. núm. 250/2000), de 28 de junio de 2004 (rec. núm. 718/2002), de 10 de noviembre de 2005 (NFJ021543).

responsabilidades cuya realización es incierta no admite la dotación fiscalmente deducible, no cabe admitir una provisión para afrontar no la existencia de una responsabilidad sino la expectativa del posible nacimiento de la misma, supuesto no previsto fiscalmente²⁹. No basta con que exista una «probabilidad» de que la obligación se materialice, dado que la probabilidad del nacimiento de una responsabilidad no da derecho a la deducción de la provisión dotada, debiendo traspasarse los límites de las probabilidades. «Se excluyen, pues, las responsabilidades inexistentes, como las que son meramente hipotéticas, eventuales o futuras, ya que los términos en los que aparece redactado el precepto exige que se hayan contraído y estén debidamente justificadas»³⁰. Esta característica la diferencia de las denominadas previsiones, en las que lo que se pretende cubrir es la responsabilidad que pueda dimanar de un hecho o riesgo futuro o la necesidad de hacer frente a unos costes futuros en los que la empresa deberá incurrir como consecuencia del normal desarrollo de su actividad³¹.

Tanto la inspección como los Tribunales Económico-Administrativos negaban la deducibilidad de las dotaciones a la provisión para responsabilidades cuando apreciaban la inexistencia de una responsabilidad cierta y exigible. Con base en aquella regulación, el TEAC rechazó reiteradamente como gasto deducible la provisión para responsabilidades cuando la certeza de la responsabilidad no existía, sino simplemente una expectativa de la misma (así, entre otras, en la Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2000 (n.º resolución 5726/1995) y de 26 de abril de 2000 (n.º resolución 300/1996), en la que razona lo siguiente: «Este Tribunal considera que de las distintas responsabilidades que potencialmente puede recaer sobre una empresa, el citado artículo 84 [se refiere al antiguo art. 84 del RIS, aprobado por RD 2631/82, de 15 de octubre] limita la posibilidad de deducir fiscalmente la dotación a una provisión por las mismas a unos supuestos tasados y concretos. En el presente caso, indudablemente existe una responsabilidad (la derivada de una garantía debidamente formalizada), pero esta no es como consecuencia de los supuestos que establece el citado artículo 84, es decir, "litigios en curso o derivados de indemnizaciones o pagos debidamente justificados, pero cuya cuantía no esté definitivamente establecida", por lo que hasta que no se produzca el vencimiento del préstamo y a la vista de la solvencia del deudor principal no surge la obligación de indemnizar y la responsabilidad provisionable fiscalmente, por lo que se considera procedente el ajuste realizado por la Inspección». El mismo criterio mantendrá el TEAC a la luz del PGC aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

²⁹ Precisamente con base en ello ha habido pronunciamientos que han negado la deducción de la dotación que tiene como objetivo hacer frente a las posibles indemnizaciones o retribuciones que pudieran producirse como consecuencia de la proyectada extinción de relaciones laborales. A juicio del Tribunal Supremo no puede constituirse la provisión para responsabilidades desde el momento en que ninguna indemnización, ya no solo debidamente justificada, sino ni tan siquiera pendiente de abono a los trabajadores existía en el ejercicio económico en el que se hizo la dotación; y ello porque no habían tenido lugar los despidos o la reducción de plantilla alegada que –esto sí– hubieran justificado tal dotación en ese momento. Partiendo de que lo que el precepto exige para admitir esta provisión es que la obligación exista, aunque esté pendiente de determinación su cuantía exacta, resulta evidente que al no existir derecho de crédito alguno reconocido a favor del trabajador, lo que se dotó es una mera previsión, que no una provisión. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2009 (NFJ035202).

En el mismo sentido, considerando que la indemnización por despido de los trabajadores nunca puede nacer con anterioridad a la extinción del contrato de trabajo, la Audiencia Nacional también ha negado la procedencia de la provisión para responsabilidades si no han tenido lugar los despidos o expedientes de regulación de empleo. *Vid.* Sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2003 (rec. núm. 259/2001), de 25 de octubre de 1994 (rec. núm. 1976/1991), de 22 de abril de 2004 (rec. núm. 1292/2001), de 27 de marzo de 2014 (rec. núm. 93/2011).

³⁰ *Vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003 (NFJ014308), de 19 de junio de 2004 (rec. núm. 1235/1999), de 29 de junio de 2009 (NFJ035202), de 7 de octubre de 2010 (NFJ041093), de 26 de mayo de 2011 (NFJ045725).

³¹ La Audiencia Nacional sitúa la diferencia en el origen de la relación jurídica que motiva la dotación: «las "responsabilidades" que pueden ser dotadas tienen un sustento jurídico que hace presumir la realidad del compromiso contraído

Aparece clara la voluntad del autor de la norma contenida en el Reglamento de 1982, que en este caso se traduce en no reconocer como gastos deducibles más que las dotaciones a las provisiones expresamente enumeradas. De acuerdo con aquella regulación, la jurisprudencia entendió que el reglamento del impuesto establecía de forma taxativa las provisiones que pueden ser gasto deducible. Para el Tribunal Supremo, el tenor del artículo 84, apartado 1, del Reglamento de 1982 no ofrece ninguna duda al respecto, ya que únicamente permitía dotar una provisión para responsabilidades cuando se encuentran sometidas a litigio o cuando derivan de indemnizaciones o pagos debidamente justificados, pero cuyo importe definitivo se ignora por el momento³². Como hemos visto, también señaló la Audiencia Nacional en numerosas ocasiones que las provisiones de gastos que el artículo 116 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por RD 2631/1982) contemplaba y a las que otorgaba el carácter de partidas deducible de los ingresos, constituía una enumeración cerrada, negando la deducibilidad fiscal de la dotación de provisiones por no estar recogidas como tales entre las contempladas en el reglamento, ni poder subsumirse en ninguna de las categorías que contemplaba el mismo.

Provisiones, por otra parte, cuya deducibilidad fiscal viene determinada no solo en relación al tipo de dotación, tasada por la norma tributaria, sino en cuanto a su contenido, es decir, en cuanto al cumplimiento de los requisitos que para cada caso se contemplan por la norma fiscal. De tal forma que el hecho de que se considere deducible contablemente, no significa que fiscalmente tenga que tener el carácter aludido, pues ello estará en función del cumplimiento de la norma tributaria.

El apego a la literalidad del precepto reglamentario y la admisión de las provisiones que respondieran, únicamente, a los supuestos contemplados conducía, en ocasiones, a resultados difícilmente aceptables, en tanto que se negaba la deducción de provisiones perfectamente razonables, como lo prueba que alguna de ellas las admitiese posteriormente la Ley 43/1995³³.

por la sociedad, pues contempla la existencia de "litigios en curso" y de "indemnizaciones o pagos", ya reconocidos y exigibles, pero "pendientes" y plenamente "justificados".

El concepto de esta "provisión" es diferente al de la "previsión" que pueda realizar la sociedad, de conformidad con lo determinado en el artículo 85 del reglamento. La diferencia viene marcada, en parte, por el origen de la relación jurídica que motiva la "dotación" o la "previsión", pues en el primer caso, la relación jurídica se establece con un "tercero" y está reconocida jurídicamente, mientras que en el segundo caso, el origen del compromiso tiene causa en la propia voluntad de la sociedad, a extramuros de la realidad jurídica u obligacional reconocida y actual.

Por ello, en la "provisión por responsabilidades", se realiza una "estimación", al no estar fijada la cuantía de la obligación contraída (quedando condicionada a su determinación); mientras que en las "previsiones" la sociedad practica la dotación en vistas a un "futuro", pretendiendo cubrir "anticipadamente" "deudas futuras", ni nacidas, ni exigidas, al no haberse aún contraído». *Id.* Sentencias de la Audiencia Nacional de 10 de octubre de 2002 (NFJ014640), 10 de octubre de 2002 (rec. núm. 195/2000), 24 de octubre de 2002 (rec. núm. 205/2000), de 21 de noviembre de 2002 (rec. núm. 324/2000), de 27 de noviembre de 2003 (rec. núm. 705/2001), de 22 de abril de 2004 (rec. núm. 1292/2001), de 16 de diciembre de 2004 (rec. núm. 710/2002), de 2 de marzo de 2006 (NFJ024795), de 9 de marzo de 2006 (NFJ022633), de 15 de marzo de 2006 (NFJ023251), de 26 de octubre de 2006 (NFJ025185), de 2 de julio de 2007 (NFJ026393), de 30 de mayo de 2013 (rec. núm. 280/2010), de 27 de marzo de 2014 (rec. núm. 93/2011).

³² Véanse las sentencias citadas en la nota 30.

³³ Así ocurrió con las que se dotaban para hacer frente a garantía de reparaciones. Véanse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de diciembre de 2004 (rec. núm. 710/2002) o la de 28 de junio de 2004 (rec. núm. 718/2002), en

Tras la aparición de la Ley 43/1995, vigente el PGC de 1990, las diferencias entre contabilidad y fiscalidad en el tema que nos ocupa seguían siendo notables. Esta ley dispuso expresamente en el apartado 3 del artículo 10, al regular la determinación de la base imponible, que esta se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. De dicho precepto se desprende sin dificultad la prevalencia de las normas fiscales sobre las contables, ámbitos en los que la regulación es claramente diferente ya que, mientras en el ámbito contable podían dotarse provisiones por riesgos y gastos probables o ciertos³⁴, el legislador fiscal, para evitar el menoscabo de los principios impositivos, salía al paso negando la deducibilidad fiscal de algunas provisiones. En concreto, la anterior redacción del artículo 13 de la Ley 43/1995 disponía en su apartado 1.º que no eran deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables, añadiendo en su apartado 2 que, no obstante, eran deducibles las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no estuviera definitivamente establecida³⁵.

la que frente a la alegación de la sociedad de que podía entenderse que dicha dotación a la provisión era deducible al tratarse de responsabilidades pendientes debidamente justificadas, ya que pretendía cubrir seguras y no eventuales reparaciones futuras, cuya realidad y cuantía se demostraban *a posteriori*, señalando que su cálculo se había realizado en un porcentaje del volumen de venta con garantía y servicios *post venta*, porcentaje respaldado estadísticamente por lo que venía representando, durante los últimos años, el importe de las reclamaciones de clientes recibidas anualmente respecto de la cifra de negocio obtenida en el año anterior, la Audiencia Nacional sostenía que esa interpretación del recurrente no era la correcta ya que «si bien existía una certeza de tipo estadístico de que se iban a producir esas reclamaciones hay que tener en cuenta que el texto del reglamento establece que se tiene que tratar de un pago pendiente debidamente justificado cuya cuantía no esté definitivamente establecida, es decir, lo único indeterminado es la cuantía pero no el nacimiento de la obligación ya que se tiene que tratar de un pago ya "pendiente" lo que implica que la obligación a cargo del sujeto pasivo haya nacido con anterioridad a la fecha del cierre del ejercicio, es decir, que haya existido la oportuna reclamación del cliente en esa fecha siendo inconcreta la cuantía».

³⁴ Recuérdese que tanto en el PGC de 1990 como en el artículo 188 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, las provisiones para riesgos y gastos se definían como las que tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán, recogándose en la cuenta 142 la provisión para responsabilidades, en la que figuraba el importe estimado para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada, como es el caso de avales u otras garantías similares a cargo de la empresa.

³⁵ De la letra a) del artículo 13 de la Ley 43/1995 se deduce que son dos las condiciones para que la dotación a la provisión para responsabilidades sea deducible:

- a) Se exige que el quebranto que fundamente la provisión sea cierto por una obligación o un pago pendiente, cuya cuantía no esté definitivamente determinada, o cuando menos, posible, por un litigio en curso. Cuando existe un proceso judicial, cuyo objeto sea la reclamación al sujeto pasivo de una determinada cantidad, existe la posibilidad de un quebranto caso de producirse una sentencia condenatoria. Fuera de este supuesto se exige que exista una obligación a cargo de la entidad con anterioridad a la fecha del cierre del ejercicio, pero de cuantía indetermi-

Nos encontramos ante similar redacción y desde luego ante el mismo criterio que se recogía en el artículo 84 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, al estimar incompatible con la correcta determinación de la base imponible la admisión de dotaciones para provisiones relativas a hechos meramente probables. En definitiva, con la anterior regulación mercantil, la determinación de la deducibilidad fiscal de la provisión no podía reducirse a la apreciación del cumplimiento de las normas contables. Es decir, el hecho de que la correcta contabilización de las provisiones para responsabilidades se realizase con objeto de que las cuentas de la entidad reflejen la imagen fiel de la misma, no suponía necesariamente admitir su deducibilidad fiscal³⁶. Por tanto, el legislador siguió manteniendo la regla general de que lo previsible o probable no admite provisión con el carácter de deducible, previendo como excepciones a esa regla general los mismos supuestos que se recogieran en la anterior regulación: las responsabilidades procedentes de litigios en curso y las correspondientes a indemnizaciones o pagos pendientes, cuya cuantía no esté definitivamente establecida³⁷.

nada. Y esa iliquidez de la deuda provoca que no se pueda reconocer la obligación como tal, exigiéndose que se efectúe la dotación.

b) Se exige que dicho importe esté debidamente justificado, sin que baste su mera contabilización.

Vid. Sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 2007 (NFJ027674), de 30 de mayo de 2013 (rec. núm. 280/2010).

³⁶ Por otra parte, como reiteradamente declarara la Audiencia Nacional, si bien la disposición final séptima del PGC de 1990 estableció que los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del IS, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el PGC, quedando derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular en las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que resulten incompatibles con lo establecido en el PGC, también añadía dicho precepto que «Lo dispuesto en los párrafos anteriores no afectará a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal establecidas para los diferentes tributos, y en particular para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades», lo que venía a confirmar la autonomía de las normas fiscales. Esta norma remite a los sujetos pasivos de los diferentes tributos a sus normas contables a la hora de plasmar las operaciones desarrolladas en el ámbito de su objeto social en los libros contables; pero esta remisión a la normativa contable no supone derogación de los requisitos o condiciones fijadas por las normas fiscales en el momento de la liquidación del correspondiente impuesto. En este sentido fue reiterado el criterio de la Audiencia Nacional sobre la complementariedad de las normas contables y de las normas fiscales, pero sin que ello suponga que lo establecido contablemente sea trasladable al ámbito fiscal, permitiendo su inclusión en el ámbito de la norma tributaria, de forma que la configure más allá del principio de legalidad que rige la materia. *Vid.* Sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2006 (NFJ024795), de 9 de marzo de 2006 (NFJ022633), de 2 de julio de 2007 (NFJ026393), de 26 de abril de 2012 (NFJ047187).

³⁷ Como paladinamente ha expuesto el Tribunal Supremo, «se trata de supuestos unidos por el nexo común de que el importe de la responsabilidad está indeterminado. Pero así como en el primero se fundamenta en un hecho no producido, el segundo tiene por base la existencia de un hecho ya producido.

En efecto, el primero de los supuestos exige la existencia de un conflicto entre partes proyectado ya hacia un proceso en curso, del que a través de la correspondiente sentencia puedan derivarse para una de ellas, la demandada, responsabilidades, debiendo entenderse este último término como la consecuencia jurídica de la lesión de derechos que obliguen a la reparación del daño causado. Y es para la cobertura de los gastos o pérdidas derivadas de la satisfacción de esta responsabilidad, para lo que procede dotar la provisión correspondiente.

El segundo supuesto abarca las responsabilidades derivadas de hechos producidos que han generado daños y, de consiguientes, la obligación de indemnizar los mismos, pero la cuantía o importe a satisfacer no está definitivamente establecida.

Dado que actualmente el PGC de 2007 no admite la contabilización de provisiones basadas en meros riesgos previsible, pérdidas eventuales o deudas probables, es por ello que el artículo 13 del TRLIS de 2004, que regulaba la deducibilidad fiscal de las provisiones, hubo de modificarse, aproximándose ambas regulaciones. Así, si con el antiguo PGC la normativa fiscal partía del principio general de considerar no deducibles las provisiones de riesgos y gastos, salvo una serie de excepciones, la nueva redacción del mencionado artículo parte de considerar que, con carácter general, las dotaciones a provisiones contables serán deducibles, salvo las excepciones expresamente citadas, entre las que no se encuentra la provisión para responsabilidades basada en «riesgos o deudas probables». Pero ello es así porque ya no son provisionables contablemente; es decir, la ausencia de su mención expresa en la norma fiscal no significa que ahora sean admisibles fiscalmente. De ahí que entendamos que los criterios de la Administración tributaria sobre la no deducibilidad de provisiones basadas en obligaciones inciertas tenga plena vigencia tras las modificaciones introducidas como consecuencia de la reforma contable, y sigan teniéndola actualmente tras la aparición de la nueva ley del impuesto.

El actual artículo 14 de la LIS indica los distintos supuestos de provisiones que ven restringida o limitada su deducibilidad, lo cual, por aplicación del principio general del artículo 10.3 de la LIS, permite concluir que los restantes supuestos en relación con los cuales no se establece una restricción expresa se admitirán en la base imponible del IS cuando tengan el carácter de gasto imputable al resultado contable, de acuerdo con las normas mercantiles que lo regulan. Obsérvese que lo determinante es que la dotación se ajuste a los requisitos contables.

5. CASO PARTICULAR DE LA PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES POR OTORGAMIENTO DE AVALES

Desde el 1 de enero de 2008 ha desaparecido del texto de la ley la mención expresa a la provisión para responsabilidades pero, como hemos indicado, en la medida en que las provisiones por responsabilidades (como las procedentes de obligaciones derivadas de avales u otras garantías similares a cargo de la empresa) que se doten contablemente tengan tal consideración de acuerdo con los criterios contables, dado que la misma no se encuentra incluida en las excepciones a la deducibilidad contempladas en el artículo 14 de la LIS, su dotación tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible en el cálculo de la base imponible.

También ha quedado paladinamente expuesto que no resulta procedente contable y, por tanto, fiscalmente, dotar provisiones por posibles indemnizaciones futuras cuando no ha nacido aún responsabilidad. Así, no tendría carácter fiscalmente deducible la provisión para hacer frente a pagos probables por posible ejecución de avales, dado que por el hecho de firmar un aval

Por tanto, en el primero de los casos existe incertidumbre acerca de si se producirá la exigencia de responsabilidad, pero también existe un litigio pendiente entre partes, del cual podrá derivarse la misma. En cambio, en el segundo, se conoce el hecho determinante de la responsabilidad, pero no el importe que alcanza». Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 22/2008).

no puede mantenerse que se contrae una responsabilidad cierta para el futuro. El compromiso contraído supone que se ha de responder de las deudas contraídas por la avalada, que es la deudora principal, en el supuesto de no hacerlo la principalmente obligada, surgiendo en ese caso la responsabilidad del fiador. Una dotación anterior a ese momento sería una provisión dotada para prevenir, no la existencia de una responsabilidad cierta y exigible, sino la mera expectativa del posible nacimiento de la misma, y no son deducibles las provisiones dotadas ante meras expectativas de nacimiento de responsabilidades. Si la provisión cubre un riesgo meramente probable, por cuanto que el mismo está supeditado a que en fecha futura se cumpla una condición que puede o no darse, la dotación no sería deducible hasta el momento en que, cumpliéndose el resto de requisitos de deducibilidad fiscal, adquiera certeza la obligación en la medida en que se corresponda con un pago pendiente justificado cuya cuantía pueda estimarse en el momento de dotar la provisión. Se condiciona así la deducibilidad fiscal de la dotación a la existencia de un hecho cierto, del cual deriva una obligación, y no existen responsabilidades ciertas y exigibles derivadas de avales cuando el deudor principal no ha incumplido las obligaciones avaladas³⁸.

Debe tenerse en cuenta, igualmente, que tampoco es deducible la provisión si no hay una pérdida cierta, como ocurre cuando se dispone de un derecho de crédito contra el deudor, y, asimismo, no debe perderse de vista que la deducibilidad en el ámbito fiscal estará condicionada, no solo a la existencia de responsabilidades ciertas y exigibles, sino también a la propia deducibilidad del gasto provisionado, cosa que no ocurrirá si se computa contablemente el gasto sin haber agotado todas las vías para cobrar al avalado, o si se considerase que la renuncia a exigir el reembolso supone una liberalidad, en tanto que estas no son deducibles en la base imponible del impuesto [art. 15 e) LIS].

Partiendo del grado de obligación existente con el deudor, cabe distinguir según el afianzador se haya obligado o no solidariamente. Si se tratase de préstamos en los que el avalista no se haya obligado solidariamente con el deudor, de conformidad con el artículo 1.830 del Código Civil «el fiador no puede ser compelido a pagar al acreedor sin hacerse antes excusión de todos los bienes del deudor»; por tanto, si este no ha sido declarado fallido, no se le puede exigir al fiador el pago de la deuda. Es en el momento en que se produce la declaración de fallido del deudor cuando el avalista ha de hacer frente al pago de dicha deuda, siendo en tal caso procedente fiscalmente la dotación de la provisión.

Pero si el afianzador se obligara solidariamente al pago de las deudas, como normalmente sucede en los préstamos bancarios, de conformidad con los artículos 1.144 y 1.831 del Código Civil, podrá el acreedor dirigirse contra el fiador aun antes de exigir el pago al deudor. Si así su-

³⁸ En estos términos se expresa la Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2009, siendo compartidos los argumentos por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 26 de abril de 2012 (NFJ047187), primero, porque la responsabilidad como fiadora de un tercero nace en el supuesto de incumplimiento o insolvencia del avalado, de forma que antes se ha de probar que el acreedor se dirigió contra el deudor principal con resultado infructuoso; y segundo, porque el principio de correlación de gastos e ingresos, exige que los gastos se hayan originado como consecuencia del desarrollo del objeto social de la entidad, es decir, dentro del tráfico mercantil de la sociedad avalista, de forma que los compromisos asumidos por la entidad como fiadora sea consecuencia del cumplimiento de sus obligaciones contractuales o mercantiles o laborales contraídas en el desarrollo de su actividad económica, y no por relaciones ajenas a dicha actividad, pues estamos ante un «gasto» originado en la realización de su objeto social, que sirve para minorar los ingresos.

cediera, y el fiador pagara la deuda en virtud de ejecución de la fianza o aval bancario, se subrogaría por dicho pago en todos los derechos que el acreedor tenía contra el deudor (art. 1.839 del Código Civil), es decir, se subrogaría en la titularidad del crédito por el importe efectuado frente al prestatario, viniendo este obligado a indemnizarle mediante el reembolso del importe de la deuda, intereses legales, gastos de cobro y, en su caso, los daños y perjuicios que el pago por cuenta del prestatario le hubiesen ocasionado.

La ejecución del aval por parte del acreedor origina en efecto una pérdida en el avalista, pero dicha pérdida se compensa con el crédito que adquiere este frente al avalado (derecho de repetición) como consecuencia del pago, y que debe ser contabilizado. En ese caso, la insolvencia del avalado podrá dar lugar a una pérdida fiscal en el avalista, de acuerdo con la reglas de deducibilidad de los deterioros de valor de créditos (art. 13 LIS). Por tanto, aun cuando sea indiscutible la certeza de la obligación e, incluso, del pago realizado, a efectos de su deducibilidad fiscal sería necesario, además del cumplimiento de los requisitos contables, la justificación suficiente de que el crédito originado a favor del contribuyente es de dudoso cobro, rechazándose la deducibilidad de la cantidad pagada por la avalista si no se acredita la reclamación del pago de la deuda a la avalada ni la imposibilidad jurídica de repercutir en esta el pago de la misma [Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2011 (NFJ060150)]³⁹.

³⁹ Véase, igualmente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2007 (NFJ026393). De igual modo, el TEAC ha negado, en el ámbito del IS, que sea fiscalmente deducible vía provisión dotaciones por responsabilidades por la condena al pago existiendo derecho de repetición o crédito frente al deudor principal. Tal es el caso de las Resoluciones del TEAC de 11 de octubre de 2006 [n.º resolución 1793/2005 (NFJ024691)] y de 15 de marzo de 2011 [n.º resolución 3052/2008 (NFJ042516)].

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) han sido numerosos los pronunciamientos, tanto administrativos como jurisprudenciales, en los que insistentemente se ha requerido el agotamiento de las vías de cobro contra el avalado para admitir que tiene lugar en el avalista una pérdida computable fiscalmente. Tales pronunciamientos nos parecen ilustrativos del criterio fiscal según el cual el mero pago por el avalista no es suficiente, por sí solo, para que se admita su deducción en la base imponible. En este sentido, en diversas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos se sostiene que el pago de una deuda por un avalista solo genera una disminución de patrimonio cuando el avalista ha agotado todas las posibilidades de repetición contra el avalado. *Vid.* Contestaciones de la DGT de 21 de julio de 1997, 15 de abril de 1999, 24 de octubre de 2002, 9 de marzo de 2001, 15 de abril de 1999; las Consultas vinculantes núm. V0825/2010, de 26 de abril, y núm. V0259/2009, de 12 de febrero, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas. Igualmente numerosas han sido las resoluciones del TEAC en el ámbito del IRPF que han considerado correcto el criterio de la Administración tributaria al no quedar justificado que el sujeto pasivo haya intentado todos los medios a su alcance para procurar resarcirse del pago del importe de la deuda, en su condición de avalista (*vid.* Resoluciones del TEAC de 25 de julio de 1990, de 4 de febrero de 1992, de 22 de abril de 1992, de 15 de enero de 1998, de 27 de marzo de 1998, 14 de mayo de 1998, 14 de marzo de 2008). El mismo criterio ha seguido la Audiencia Nacional cuando ha considerado que no se había justificado la ausencia de liberalidad del avalista, ni la imposibilidad jurídica de haber repercutido en el avalado el pago del crédito (*vid.* Sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de julio de 1994, de 23 de mayo de 1995, de 18 de febrero de 2010).

Es común en estas resoluciones y sentencias hacerse eco del criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo, declarado en Sentencia de 2 de marzo de 1987 (NFJ038595) en la que concluye su razonamiento afirmando que «permitir que, por el simple pago de un crédito por un avalista, este ya tenga derecho a contabilizar dicho pago como una disminución patrimonial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin previamente demostrar cumplida-

En caso de que en el otorgamiento del aval se acordase renunciar al derecho de reembolso, en su totalidad o en parte, aún queda otra cuestión importante a dilucidar: si tal renuncia es o no una liberalidad.

A efectos de determinar la ausencia de un *animus donandi* deberán analizarse las circunstancias económicas concurrentes. A estos efectos será relevante el objeto social de la entidad y, por tanto, si la cantidad pagada al ejecutarse el aval se encuadra en una actividad empresarial, siendo innegable el carácter mercantil de la operación y la voluntad de obtener beneficios de la actividad desarrollada; otro dato a tener en cuenta es si se ha pactado algún tipo de remuneración por la prestación del aval como, por ejemplo, el pago de una comisión por el deudor avalado que esté en función del importe afianzado y de las condiciones particulares del contrato en las que se concrete que el pago de la comisión no solo tiene su causa en la concesión del aval, sino también en la renuncia del fiador, de todo o parte, según el caso, a reclamar el reembolso.

En definitiva, si atendiendo a las circunstancias económicas concurrentes se estima que el contrato de fianza o aval responde a una lógica económica que puede reportar beneficios para la entidad que otorga la garantía, cabría concluir que no concurren las notas de la liberalidad, y el gasto sería deducible. En este sentido, nos parece ilustrativo el pronunciamiento del TEAC en su Resolución de 11 de octubre de 2006 [n.º resolución 1793/2005 (NFJ024691)]⁴⁰ cuando afirma que «La concesión de avales o fianzas, por medio de las cuales un tercero (avalista o fiador) garantiza el cumplimiento de las obligaciones de un deudor frente a su acreedor, es frecuente pero no exclusivo de la práctica bancaria. Así, una entidad no financiera puede, en el marco de su actividad económica, avalar a un tercero y no por ello se ha de considerar una liberalidad desde el punto de vista fiscal. El concepto de liberalidad se puede definir como aquella prestación o servicio que carece de contraprestación, siendo la contraprestación habitual en el caso de los avales la fijación de una comisión a favor del avalista».

Con base en lo expuesto, la imposibilidad jurídica de obtener el reembolso de lo satisfecho y la ausencia de liberalidad constituirán requisitos para la admisión fiscal del gasto contabilizado.

6. CONCLUSIONES

En un impuesto que toma como punto de partida el resultado contable para determinar la base imponible se correría el peligro, como advirtiera el Tribunal Supremo⁴¹, de una reducción arbitra-

mente la imposibilidad jurídica de repercutir en el avalado al pago del crédito, puede conducir a soluciones claramente perturbadoras en materia fiscal».

⁴⁰ En el caso concreto que se deliberaba se concluyó que no resulta deducible el gasto derivado de la ejecución del aval por considerarse una liberalidad, atendiendo al examen del conjunto de circunstancias concurrentes: la falta de remuneración del afianzamiento, el pago por parte de la reclamante con carácter previo al vencimiento de la obligación del deudor principal, así como la falta de reclamación judicial.

⁴¹ *Vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 (NFJ045239), citada anteriormente.

ria del beneficio fiscal gravable con el efecto de diferir en el tiempo el impuesto, si se recogieran pérdidas eventuales, gastos inciertos o meramente previsibles. Así pues, si bien la información contable será la que desvele la verdadera capacidad económica de la que va a derivar el correcto gravamen, dado que los principios y reglas que rigen la contabilidad vienen subordinados al objetivo de alcanzar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades, nos encontramos con que ciertos criterios o reglas, perfectamente razonables a estos fines, no son asumibles en el ámbito fiscal, lo que hace necesario que, en ocasiones, en relación con ciertas partidas de gastos, la ley del impuesto fije condiciones adicionales para admitir su deducibilidad, en otras establezca límites o niegue la deducción, ya sea con carácter permanente o fijando un criterio de imputación temporal distinto basado en la efectividad del gasto.

Entre dichas partidas de gastos contables se encuentran las provisiones, respecto de las que tradicionalmente ha habido un cierto distanciamiento entre la normativa contable y la fiscal, si bien este se ha acortado considerablemente.

Ha sido en esta ocasión desde el ámbito contable desde el que proceden los cambios que ha provocado el acercamiento a los criterios fiscales, en tanto que la actual normativa contable es ahora más restrictiva en materia de provisiones. El repliegue del principio de prudencia, en sintonía con las normas contables internacionales, ha venido acompañado de la desaparición de una parte de las denominadas provisiones de pasivo que se admitían bajo la vigencia del PGC de 1990.

Ello ha permitido que en la normativa del impuesto se haya pasado a una situación en la que el punto de partida sea considerar que, con carácter general, las dotaciones a provisiones correctamente contabilizadas serán deducibles, salvo las excepciones expresamente citadas en la LIS, entre las que no se encuentra la provisión para responsabilidades basada en «riesgos o deudas probables», sin que ello haya supuesto, por lo que respecta a la dotación a la provisión para responsabilidades, una mutación o ampliación sobre su admisibilidad en el ámbito fiscal.

Así pues, ahora la determinación de su procedencia se circunscribe y anticipa al ámbito contable, en el que para que se consideren procedentes deben responder al concepto de pasivo financiero. De este modo, el registro contable de una provisión solo será pertinente ante obligaciones actuales ciertas, originadas por sucesos pasados, que requieran desprenderse de recursos, aunque el importe o la fecha de cancelación esté indeterminado, no siendo pertinente su registro en aquellas ocasiones en las que, o bien se estima la existencia de un riesgo derivado de un acontecimiento futuro, o bien el riesgo es improbable. En el nuevo entorno contable, que no admite que sean provisionables dotaciones basadas en meros riesgos previsibles, pérdidas eventuales o deudas probables, se halla la clave de la resaltada aproximación al tratamiento fiscal.

De ahí que quepa sostener que los criterios administrativos y jurisprudenciales que, bajo la vigencia de anteriores regulaciones, se fueron asentando sobre la no deducibilidad de provisiones basadas en obligaciones inciertas sigan teniendo plena vigencia.

En este contexto, la responsabilidad por el otorgamiento de avales presenta ciertas singularidades merecedoras de especial atención. Por un lado, si bien el planteamiento sobre la concurrencia

de las circunstancias para que proceda dotar contablemente una provisión son plenamente aplicables al caso, en el sentido de que no son admisibles provisiones dotadas ante meras expectativas de nacimiento de la obligación, ocurre sin embargo que, en la mayoría de las ocasiones, aun cuando concurra la certeza de la obligación por el incumplimiento de la obligación principal del avalado, la deducción fiscal no será por la vía de provisión, por cuanto que la pérdida que provoca el tener que hacer frente a la ejecución del aval se compensa con la aparición de un derecho de crédito frente al avalado, de modo que lo que podría proceder, en su caso, sería la deducción de la pérdida de valor de dicho derecho de crédito. Solo en aquellos casos en los que el otorgamiento del aval se encuadre en una actividad económica y la renuncia a la exigencia del reembolso haya sido acordada en el otorgamiento de la garantía a cambio de una contraprestación y, consiguientemente, sea descartable que haya liberalidad, sería admisible fiscalmente el gasto que se contabilizase por este concepto.

EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS ENTES TERRITORIALES

Álvaro del Blanco García

Doctor en Derecho. Máster en Dirección Pública (IEF).

Subdirector ajunto del Instituto de Estudios Fiscales

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

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea delimita los ámbitos en los que la UE tiene competencia exclusiva y aquellos en los que la competencia es compartida (arts. 3 y 4). Así, de manera indirecta, establece que serán los gobiernos nacionales los que tendrán competencia en materia fiscal, si bien la misma está limitada por varios elementos, tales como que la imposición indirecta está armonizada, o el hecho de que se exija que los Estados miembros ejerzan esa competencia sin crear obstáculos al ejercicio de las libertades que definen el mercado interior, entre otros.

Por tanto, en la realidad, la potestad tributaria de los gobiernos nacionales está limitada por el Derecho de la UE, limitación que se extiende a todos los niveles territoriales de los Estados miembros.

El presente artículo analiza tanto las competencias normativas sobre los tributos cedidos y los tributos propios establecidos por las comunidades autónomas que podrían suponer una vulneración del Derecho de la UE, como aquellos beneficios fiscales recogidos en la normativa tributaria local que podrían ser declarados contrarios a la normativa europea.

Palabras claves: competencia fiscal, Derecho europeo e imposición local.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 13-04-2016

EU LAW AND THE LOCAL AND REGIONAL FISCAL SYSTEM

Álvaro del Blanco García

ABSTRACT

The Treaty on the functioning of the European Union narrows the areas in which the EU has both exclusive and shared competence (articles 3 and 4). Therefore, it indirectly establishes that national governments will have competence on tax matters. However, such competence is, in fact, limited by several causes, such as the fact that indirect taxation is harmonised, or the fact that member states might exercise such competence as long as it does not pose an obstacle to the correct exercise of the fundamental freedoms that define the interior market, among others. Therefore, member state's competence on tax matters is limited by the EU law, and such limitation extends to all territorial levels.

This article will analyze, firstly, the legislative competence on both ceded and local taxes that might violate the EU law; and secondly, the fiscal benefits passed by local governments that might be declared against the EU law.

Keywords: fiscal competence, EU law and local taxation.

Sumario

1. Introducción
2. Las libertades fundamentales y los sistemas tributarios de los entes territoriales
 - 2.1. La incidencia de las libertades fundamentales en la competencia normativa de las comunidades autónomas sobre la imposición directa
 - 2.1.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 2.1.2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio
 - 2.2. Los incentivos fiscales de las entidades locales y las libertades fundamentales: la exención de las personas físicas en el Impuesto sobre Actividades Económicas
3. Las ayudas de Estado y los sistemas tributarios de los entes territoriales
 - 3.1. Los incentivos fiscales de los impuestos municipales y su posible incompatibilidad con el régimen de ayudas de Estado
 - 3.1.1. El régimen de cooperativas y las sociedades agrarias de transformación en los impuestos locales
 - 3.1.2. La bonificación establecida a favor de las empresas urbanizadoras, constructoras y de promoción inmobiliaria en el IBI
 - 3.1.3. La bonificación establecida a favor de los bienes inmuebles de características especiales en el IBI
 - 3.1.4. La bonificación a favor de actividades económicas, declaradas de especial interés o utilidad por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo
 - 3.1.5. La exención del ICIO a favor de las obras de la Iglesia católica
 - 3.1.6. El régimen fiscal especial de Telefónica
 - 3.2. Las ayudas de Estado y los tributos propios de las comunidades autónomas: los impuestos sobre grandes superficies comerciales y los impuestos sobre emisiones atmosféricas
 - 3.2.1. Los impuestos sobre grandes superficies comerciales
 - 3.2.2. Los impuestos sobre emisiones atmosféricas
4. Las directivas europeas y las competencias normativas de las comunidades autónomas en la imposición indirecta
 - 4.1. El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
 - 4.2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

1. INTRODUCCIÓN

La adhesión de España en la Unión Europea (en adelante, UE) ha implicado una importante cesión de soberanía nacional en muchas materias. En este sentido, los artículos 3 y 4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) delimitan los ámbitos en los que la UE tiene competencia exclusiva y aquellos en los que la misma es compartida. De lo anterior se infiere que la fiscalidad es competencia de los gobiernos nacionales. Sin embargo, esta aseveración no puede ser tomada en sentido estricto por varias razones.

En primer lugar, porque la imposición indirecta se encuentra armonizada. El artículo 113 del TFUE otorga a la UE la facultad de adoptar disposiciones de armonización en materia de fiscalidad indirecta cuando sea imprescindible o necesario para el correcto funcionamiento del mercado interior. En segundo lugar, porque el Tratado y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) exigen a los Estados miembros (en adelante, EE. MM.) que ejerzan esa competencia sin crear obstáculos al ejercicio de las libertades que definen el mercado interior, es decir, en principio, los EE. MM. no pueden adoptar medidas que vulneren la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Esta circunstancia implica una importante restricción a la potestad tributaria de los EE. MM. al no poder aprobar medidas que supongan una vulneración de las citadas libertades. En tercer lugar, el concepto amplio que el TJUE ha establecido sobre ayudas de Estado origina que muchos beneficios fiscales aprobados por los EE. MM. puedan ser considerados como tales y, por tanto, contrarios al tratado. Por último, la UE también puede adoptar directivas en el ámbito de la fiscalidad directa, si tenemos en cuenta lo establecido en el artículo 115 del tratado.

Con ello, vemos como la potestad tributaria de los gobiernos nacionales se encuentra ampliamente limitada por el Derecho de la UE. Lógicamente, esta limitación es extensible a los distintos niveles territoriales de los EE. MM.

Hasta el año 2014, el TJUE no había declarado contrario al Derecho de la UE tributos cedidos a favor de las comunidades autónomas (en adelante, CC. AA.) ni incentivos fiscales de impuestos municipales. Sin embargo, en el año 2014 el TJUE declara contrario al Derecho de la UE el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), conocido coloquialmente como céntimo sanitario, al carecer de finalidad específica (ambiental, sanitaria, etc.) más allá de la meramente presupuestaria a través de la Sentencia de 27 de febrero de 2014, *Trans-*

portes *Jordi Besora*, C-82/12 (NFJ053503)¹. En segundo lugar, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión contra España*, C-127/12 (NFJ054901), se declara contraria a la libre circulación de capitales la normativa española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este².

En el ámbito tributario local, la STJUE de 9 de octubre de 2014, *Navantia*, C-522/13 (NFJ055671), declara contrario al régimen de ayudas de Estado «la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que este posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia». Se trata de una sentencia que pone en el centro de discusión aquellos beneficios fiscales ligados, aunque sea de manera indirecta, a actividades económicas y su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado.

Esta situación jurídica novedosa que se plantea en el ámbito tributario territorial obliga a un análisis detenido tanto del sistema de cesión de competencias normativas a favor de las CC. AA., establecido en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), como del actual sistema impositivo local, regulado en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL).

El presente artículo analiza, por un lado, las competencias normativas sobre los tributos cedidos y los tributos propios establecidos por las CC. AA. que podrían suponer una vulneración del Derecho de la UE y, por otro, aquellos beneficios fiscales recogidos en la normativa tributaria local que podrían ser declarados contrarios a la normativa europea. Para ello, el artículo se estructura de la siguiente manera. En primer lugar, se analiza la potestad tributaria de las CC. AA. y la normativa impositiva local que podrían generar dudas de compatibilidad con las libertades fundamentales y las Directivas de la UE y, en segundo lugar, se comentan aquellos beneficios fiscales que podrían vulnerar el régimen de ayudas de Estado. Por último, se recogen una serie de conclusiones y reflexiones finales.

¹ Véanse HERRERA MOLINA, P. M.: «STJUE 27 de febrero de 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora: el céntimo sanitario es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse», *ECJ Leading cases*, marzo de 2014; CALVO VÉRGEZ, J.: «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2012, págs. 41 a 68; DEL BLANCO GARCÍA, A. J.: «La incidencia del Derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», *Crónica Tributaria*, núm. 149, 2013, págs. 67 a 81.

² SERRAT, M.: «Crónica de un fallo anunciado: las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones son contrarias a la libre circulación de capitales», *ECJ Leading cases*, septiembre de 2014; ROZAS VALDÉS, J. A.: «El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español», *RCyT. CEF*, núm. 379, octubre de 2014.

2. LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS ENTES TERRITORIALES

2.1. LA INCIDENCIA DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES EN LA COMPETENCIA NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

El actual modelo de financiación de las CC. AA. otorga a las mismas una amplia potestad tributaria en relación con los tributos estatales de ámbito directo –como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) y el ISD–. Esta circunstancia permite que nos encontremos con varias actuaciones normativas de las CC. AA. que colisionan con las libertades fundamentales, tal y como analizaremos más adelante.

2.1.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El sistema de financiación autonómico anterior establecía la cesión de las siguientes competencias normativas en el IRPF³: en primer lugar, las CC. AA. tenían competencia sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general. En segundo lugar, podían actuar sobre las deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta y sobre el tramo autonómico de la deducción por adquisición de vivienda. El actual sistema de financiación de las CC. AA. mantiene esas competencias normativas y las amplía al establecer nuevas competencias normativas en el IRPF que recaen: sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico y la posibilidad de establecer deducciones sobre determinadas subvenciones y ayudas⁴.

2.1.1.1. La tarifa autonómica del impuesto y el mínimo personal y familiar

La Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2003, conocida como caso *Gerritse* [asunto C-234/01 (NFJ014749)], analizó dos aspectos de especial trascendencia en la imposición directa y que afectaba de manera directa a un principio tradicional de la fiscalidad internacional. Conforme a los principios de fiscalidad internacional la base imponible por obligación real se determinaba atendiendo a los rendimientos brutos a la que se aplicaba un tipo fijo de retención en la fuente. Por el contrario, los sujetos pasivos por obligación personal, la base imponible de las actividades profesionales la conforman los rendimientos netos sobre la que se aplicaba una tarifa progresiva que comprenda además un mínimo exento.

³ DE LA PEÑA AMORÓS, M. del M.: «Las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos», *Estudios de Derecho*, Universidad de Murcia, 2005, págs. 122 y ss.

⁴ Artículo 19 de la LOFCA.

A través del caso *Gerritse*, el Tribunal de Luxemburgo señala por primera vez que un no residente sin establecimiento permanente puede encontrarse en una situación comparable con un residente desde la perspectiva de los tipos de gravamen. Por tanto, delimita la tradicional interpretación que se mantenía respecto a la idea de que en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, como regla general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente solo constituyen, habitualmente, una pequeña parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de residencia. Esta situación es la que provoca que no se pueda considerar discriminatoria aquella normativa de un Estado miembro que no permita acogerse a determinadas ventajas fiscales que se conceden a un residente. La jurisprudencia del TJUE siempre había fundamentado la no discriminación en las diferencias objetivas entre un residente y un no residente.

En el caso *Gerritse*, el tribunal se plantea si la diferencia de situación objetiva entre un no residente de estas características, es decir, un no residente sin establecimiento permanente y un residente debe considerarse discriminatorio o no en relación con el tipo de gravamen. En este sentido, y a diferencia de la jurisprudencia de trabajadores fronterizos cuya cuestión está resuelta en esta materia⁵, el tribunal considera que la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25% a los no residentes y una escala de gravamen progresiva a los residentes podría provocar una mayor tributación del primero sobre las rentas obtenidas en el Estado de la fuente. Dado que la normativa de su Estado de residencia incluye la totalidad de las rentas mundiales y, por tanto, las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, el señor Gerritse disfruta de un mínimo exento y de un crédito fiscal por el impuesto satisfecho en el Estado de la fuente (Alemania). Por tanto, concluye el tribunal que en relación con la progresividad los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del

⁵ La Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto a aquel en el que residen tenía por finalidad eliminar las barreras fiscales a la libre circulación de personas. El mecanismo jurídico establecido en la Recomendación se recoge en el artículo 2 apartado 2 según el cual los no residentes se beneficiarán de las deducciones otorgadas a los residentes siempre que las rentas obtenidas por los no residentes en el Estado de la fuente sea como mínimo el 75% de la renta total imponible de dichas personas. El argumento dado por la Comisión es que se estima que un trato idéntico al de los residentes solo se justifica si los no residentes se hallan en una situación comparable a la de los residentes. Se considera que únicamente existe esta situación cuando el no residente obtiene la parte preponderante de sus rentas (75% de la renta total imponible) en el país en el que desarrolla la actividad. La justificación se halla en que con el importe de las rentas obtenidas en el país de residencia, el no residente no podría acogerse a las deducciones previstas en su legislación nacional. La normativa fiscal española de no residentes recoge esta Recomendación en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR) donde se establece que el no residente «que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea y que ha obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el periodo por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes». De ahí la importancia de la sentencia *Gerritse* donde por primera vez hace comparables la situación de un no residente con rentas inferiores al 75% con la de un residente.

impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario. Por el contrario, sería conforme al Derecho de la UE aquella normativa cuyo tipo fijo para no residentes no sea superior al que resultaría de aplicar la escala progresiva a la suma de los rendimientos netos y el mínimo exento.

La doctrina *Gerritse* presenta una gran relevancia en la normativa española pues, en los términos en los que se encuentra regulado el IRPF y el IRNR podría suponer una vulneración de las libertades comunitarias cuando un no residente sin establecimiento permanente sufra un gravamen superior al que resultaría de aplicar la escala de gravamen progresiva⁶.

Para resolver tal cuestión, la doctrina ha planteado una serie de posibles reformas normativas que pasamos a comentar. Algunos autores⁷ han comentado la necesidad de establecer una deducción de la deuda tributaria a favor de los no residentes configurándola en forma de devolución y con una serie de requisitos que serían: que obtengan rentas en España sin mediación de establecimiento permanente; sean residentes en un Estado miembro de la UE y que de ser residentes en España tributasen por el IRPF. Tal devolución se determinaría teniendo en cuenta a partir del 1 de enero siguiente al año de obtención de las rentas y sería el resultado de aplicar la escala estatal y autonómica a la suma de los rendimientos netos del ejercicio y el mínimo exento. A este importe habría que deducir la cantidad retenida en la fuente. La devolución sería el importe derivado del resultado negativo. Otros autores⁸ comentan como solución ideal y menos compleja situar el tipo de gravamen correspondiente a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente en un nivel que no supere el tipo aplicable al primer tramo de la escala sobre el tipo de gravamen aplicable a no residentes. En ambos casos se plantea una importante problemática a la hora de implementar tales medidas a consecuencia de la cesión de competencias normativas sobre el tramo autonómico en el IRPF.

La segunda propuesta menos compleja y de mayor practicidad administrativa obligaría a modificar, además de la Ley del IRPF, la Ley de cesión de los tributos a las CC. AA.⁹, de tal manera que las CC. AA. se viesan limitadas a la hora de establecer la tarifa autonómica a que, en ningún caso, el establecimiento del primer tramo de la escala, sumada a la estatal, se rebajase el tipo de gravamen establecido en la Ley del IRNR.

⁶ ALMUDÍ CID, J. M.: «STJCE 19 de enero de 2006, Margareta Bouanich, As. C-265/04: La progresiva equiparación de la tributación directa exigible a los contribuyentes residentes y no residentes y la contradictoria jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto», en la obra, VV. AA.: *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

⁷ HORTALÁ I VALLVÉ, J.: «TJCE de nuevo: El caso Gerritse (C-234/01)», *vlex*, núm. 9, septiembre 2003.

⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: «STJCE 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, As. C-345/04: El principio de territorialidad limita la deducibilidad de los gastos necesarios en que han incurrido los no residentes sin establecimiento permanente», en la obra colectiva VV. AA.: *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

⁹ Concretamente el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Actualmente, tal medida parece inviable desde el punto de vista político, ya que supondría una merma en la cesión competencial a favor de las CC. AA. Con la primera propuesta no sería necesario modificar la Ley de cesión de tributos de Estado a las CC. AA. Sin embargo, esta propuesta originaría varios problemas: en primer lugar, problemas de gestión administrativa. Se trata de una medida bastante compleja que requeriría de importantes esfuerzos de control administrativo, lo que originaría un incremento en los costes de gestión tributaria. En segundo lugar, las medidas establecidas por las CC. AA. en la tarifa autonómica afectarían a la recaudación que obtendría el Estado por el IRNR. Cuanto menor fuese el gravamen establecido por las CC. AA., menor sería la recaudación obtenida por el Estado en concepto del IRNR, ya que el Estado vendría obligado a devolver parte de lo recaudado por el IRNR cuando el gravamen derivado de aplicar la tarifa, estatal y autonómica, del IRPF fuese superior al tipo de gravamen establecido en el IRNR.

La conclusión es que la regulación actual en materia de tipos de gravamen española en el IRPF en conexión con el IRNR sería contraria al derecho comunitario. Por otra parte, la modificación legal más razonable sería complicada de implantar, por la actual regulación del sistema de financiación autonómica. Habrá que esperar futuros pronunciamientos del TJUE sobre esta materia o a un futuro procedimiento de infracción contra España por parte de la Comisión Europea para que esta cuestión vuelva a suscitar la preocupación que tal asunto se merece. En este punto, será necesario un acuerdo consensuado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera donde se determine la mejor solución a aplicar. Sin embargo, la dificultad práctica que plantea cumplir con dicha sentencia es la que haya llevado a la Comisión Europea a no actuar en consecuencia.

A su vez, desde la perspectiva del ordenamiento europeo, la cesión competencial sobre el mínimo exento también podría plantear problemas en relación con la jurisprudencia asentada por el TJUE en el *caso Gerritse*. Por esta razón es necesario que haya una coordinación entre el tipo fijo establecido en el IRNR y la tarifa, estatal y autonómica, teniendo presente en esta última el mínimo exento, de tal manera que el tipo de gravamen del IRNR no sea superior al tipo medio efectivo del IRPF¹⁰.

2.1.1.2. *Deducciones en la cuota íntegra autonómica*

La aprobación de diversas deducciones que recaen en la cuota íntegra autonómica es la principal competencia normativa sobre el IRPF de la que han hecho uso las CC. AA.¹¹ en la medida en que han aprobado deducciones que recaen sobre las circunstancias personales y familiares del contribuyente, sobre la vivienda habitual, por ayudas y subvenciones, así como por inversiones

¹⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: «STJCE 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, As. C-345/04: El principio de territorialidad limita la deducibilidad de los gastos necesarios en que han incurrido los no residentes sin establecimiento permanente», en la obra colectiva VV. AA. *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

¹¹ Véase Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Libro Electrónico Tributación Autonómica*.

no empresariales e inversiones empresariales. Sin embargo, la Ley de cesión de tributos no permite a las CC. AA. aprobar deducciones sobre inversiones empresariales¹².

¹² En concreto, consideramos deducciones que recaen sobre inversiones empresariales las establecidas para el fomento del autoempleo y aquellas relativas a la adquisición de acciones y participaciones de determinadas sociedades por las razones que a continuación exponemos. Las primeras CC. AA. en implantar deducciones para el fomento del autoempleo fueron Andalucía y el Principado de Asturias en el ejercicio 2003. Las deducciones autonómicas tenían por finalidad el fomento del autoempleo y estaban destinadas a mujeres y jóvenes que causaran alta por primera vez en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios. Posteriormente, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid, Extremadura y Murcia aprueban deducciones similares. Desde la aprobación de este tipo de incentivos fiscales por las CC. AA. se planteó la duda de si nos encontrábamos en presencia de deducciones sobre inversiones empresariales. Por ello, se interpone un recurso de inconstitucionalidad el 24 de marzo de 2003 contra la deducción autonómica para el fomento del autoempleo, aprobada por la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía. La parte recurrente señalaba el vínculo existente entre la deducción y la naturaleza empresarial de las actuaciones lo que supone una extralimitación del ámbito de la delegación de competencias. El argumento se centra básicamente en la obligación de darse de alta en el censo de empresarios. En segundo lugar, la norma autonómica implicaría una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos de actividades económicas y, por tanto, contrarios al principio de unidad de mercado regulado en la CE. El Tribunal Constitucional, por Sentencia número 161/2012, de 20 de septiembre (NCJ057400), estima el recurso de inconstitucionalidad, declarando inconstitucional las deducciones aprobadas por la Junta de Andalucía para el fomento del autoempleo por las siguientes razones:

En primer lugar, el tribunal considera este tipo de deducciones ligadas al ejercicio de actividades económicas, de manera que no resulta factible su encuadramiento en las tres clases de deducciones permitidas a las CC. AA. (por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta). Esto es, las deducciones objeto del litigio se encuentran vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales al establecerse como requisito indispensable el darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previstos en la normativa estatal, lo que se refiere a la declaración censal en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Esta situación determina que nos encontremos ante deducciones en cuota sobre inversiones empresariales. A su vez, los elementos personales no otorgan por sí solo el derecho a la deducción, por lo que tampoco podría encuadrarse en las deducciones establecidas por circunstancias personales y familiares.

En segundo lugar, se consideran deducciones ligadas a la obtención de una categoría de renta específica, es decir, a la que procede del ejercicio de actividades económicas incumpléndose de esta manera el artículo 46.1 b) de la Ley 22/2009 al suponer una minoración del gravamen efectivo de las categorías de renta de actividades económicas.

La sentencia del Tribunal Constitucional supone una interpretación amplia de lo que debe entenderse por inversiones empresariales al considerar como tales cualquier actuación que se vincule de manera directa o indirecta con cuestiones empresariales.

Al igual que en el caso anterior, las deducciones aprobadas por las CC. AA. por las adquisiciones de acciones y participaciones en sociedades podrían calificarse como inversiones empresariales. La principal duda radica en determinar si se tratan de inversiones empresariales o meramente inversiones de cartera. Por inversiones en cartera se entiende aquellas entradas o salidas de recursos por operaciones financieras de compraventa de acciones, títulos de renta fija y otros instrumentos financieros cuya finalidad exclusiva sea la obtención de una rentabilidad financiera derivada de la especulación con el precio de las acciones. Por tanto, estaremos en presencia de inversiones en cartera siempre y cuando no se pretenda obtener un beneficio empresarial. Por el contrario, la finalidad de las inversiones empresariales radica en crear, ampliar o reestructurar empresas con el propósito de controlarla o al menos de tener en ella una influencia significativa. En definitiva, la finalidad de las inversiones empresariales es obtener un beneficio empresarial y no meramente financiero. En nuestra opinión, la regulación normativa de este tipo de deducciones autonómicas establece requisitos que hacen asimilar la operación del contribuyente hacia lo que sería una inversión empresarial y no una mera operación de cartera. A su vez, la STC de 20 de septiembre de 2012, antes comentada, establece un concepto amplio de lo que debe entenderse por deducciones ligadas a inversión empresarial, ya que considera como tal a aquellas deducciones por el hecho de que las mismas están ligadas al ejercicio de actividades económicas. Atendiendo a esta

A continuación vamos a exponer aquellas deducciones en la cuota íntegra autonómica establecidas por las CC. AA. que podrían vulnerar la normativa europea.

A) Deducciones para el fomento del autoempleo

Las deducciones autonómicas aprobadas para el fomento del autoempleo tienen por finalidad mejorar las condiciones fiscales para incentivar o favorecer el autoempleo. El principal requisito que se exige para que el contribuyente pueda disfrutar de este beneficio fiscal autonómico es «haber causado alta (en el año correspondiente) en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal» sin discriminar ni establecer ningún requisito por razón de la residencia o el domicilio fiscal.

De esta manera, todos los contribuyentes ya sean residentes nacionales o no pueden disfrutar de esta deducción siempre y cuando se desarrolle la actividad económica en el territorio de la comunidad autónoma donde se solicite la deducción fiscal. Este requisito tampoco puede considerarse contrario a las libertades comunitarias, ya que el contribuyente residente en otro Estado miembro que opte por tributar por el IRPF, conforme establece el artículo 46 del TRLIRNR, debe tener presente la normativa autonómica donde radique su centro de intereses económicos¹³.

B) Deducciones por la adquisición de acciones y participaciones de sociedades

Las deducciones autonómicas por la adquisición de acciones y participaciones de determinadas empresas vulneran, en nuestra opinión, la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales al exigirse como requisito que las empresas en las que se invierte tengan su domicilio fiscal y social en el territorio de la comunidad autónoma, ya que las empresas europeas con establecimiento permanente en España no pueden beneficiarse, aunque sea de manera indirecta, de la ventaja fiscal autonómica. En sentido similar sucede con las empresas europeas sin establecimiento permanente.

La jurisprudencia del TJUE prohíbe que se otorgue un tratamiento más perjudicial a las sociedades no residentes que a las residentes, siempre que se encuentren en una situación comparable¹⁴.

interpretación, no cabe duda de que las deducciones autonómicas establecidas sobre las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones de las compañías han de considerarse como inversiones empresariales y, por tanto, sin la posibilidad de que encuadren en las deducciones permitidas a las CC.AA.

Por último, es interesante señalar que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas parece considerar estas deducciones como inversiones empresariales al catalogarlas de esta manera en los *Libros Electrónicos de Tributación Autonómica*.

¹³ Como señala FALCÓN Y TELLA, R.: «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 3/1997, «el centro de intereses económicos es el lugar donde se ejerce una actividad económico o profesional [...]».

¹⁴ En relación con la comparabilidad de sociedades residentes y establecimientos permanentes de entidades no residentes existe una amplia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que abundan en la idea de no discriminar al establecimiento permanente frente a las sociedades residentes. Como ejemplo podemos citar la STJCE

Dado que uno de los requisitos para que los inversores puedan disfrutar de la deducción autonómica es que tienen que adquirir participaciones o acciones de entidades cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en el territorio de una de las CC. AA., se estaría vulnerando de manera indirecta la libertad de establecimiento para el primer caso y la libre circulación de capitales para el segundo, ya que, tanto las entidades no residentes con establecimiento permanente como las entidades no residentes sin establecimiento permanente, carecen de domicilio social en España y, por tanto, los inversores que adquieran acciones o participaciones de dichas entidades no residentes no podrían deducirse las cantidades invertidas. Esta situación provoca un perjuicio a las sociedades no residentes frente a las residentes. Por tanto, podría existir una vulneración de las libertades comunitarias de manera indirecta.

Además, este argumento ha sido puesto de manifiesto en la Decisión de la Comisión de 30 de septiembre de 2009, en la que se insta a Alemania a que modifique su regulación incluyendo la posibilidad de que las empresas europeas con establecimiento permanente pudiesen disfrutar de la ventaja fiscal establecida en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) para las personas físicas que invirtiesen en determinadas empresas, ya que en caso contrario se estaría vulnerando la libertad de establecimiento¹⁵.

C) Deducciones por investigación, desarrollo e innovación (I+D+i)¹⁶

Atendiendo a la actuación normativa de las CC. AA., este tipo de deducciones se pueden clasificar en dos tipos. En primer lugar, las relativas a donaciones dinerarias realizadas por contribuyentes a entidades públicas o sin fin de lucro cuya finalidad sea la investigación y el desarrollo

de 29 de abril de 1999, asunto *Royal Bank of Scotland*, asunto C-311/97. En esta sentencia se analizó la norma griega que establecía para las sucursales de bancos extranjeros un tipo de gravamen superior al aplicable a las sociedades residentes. El tribunal sentenció que un establecimiento permanente no se hallaba en una situación diferente respecto a una sociedad griega en cuanto a la imposición sobre sus beneficios netos y por ello no se podía aplicar un tratamiento fiscal diferente. Al establecimiento permanente debía aplicársele el mismo tipo de gravamen que a una sociedad residente siempre que no haya diferencias objetivas entre ambas.

En relación con la comparabilidad de sociedades residentes y entidades no residentes sin establecimientos podemos citar, entre otras, la STJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07 (NFJ035348), Comisión Europea contra Reino de España. En la misma se condena a España por tener una normativa (hasta el 1 de enero de 2007) en la que las ganancias patrimoniales de los sujetos no residentes sin establecimiento permanente tributaban a un tipo del 35% mientras que tratándose de sujetos residentes el tipo aplicable era del 15% cuando los elementos patrimoniales se hubiesen poseído más de un año y, en caso contrario, esto es poseídos menos de un año, tributaban a un tipo progresivo entre el 15% y el 45%. El tribunal considera que en tal caso y ante situaciones comparables el no residente estaba sometido, en determinados casos, a una carga fiscal superior a la soportada por residentes, siendo ello contrario a la libre circulación de capitales. Además entiende el tribunal que tal diferencia de trato no resulta justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario.

¹⁵ PIÑA GARRIDO, L.: «Las deducciones autonómicas en el IRPF para incentivar la adquisición de acciones o participaciones en sociedades, los business Angels y el mercado alternativo bursátil», *Revista d'estudis autonòmics i federals*, núm. 13/2011, págs. 246 a 286.

¹⁶ Las CC. AA. que tienen aprobadas actualmente deducciones en esta materia son Aragón, Castilla-La Mancha y Cataluña.

técnico y científico y, en segundo lugar, las relativas a inversiones realizadas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades dedicadas a la investigación y desarrollo.

a) Deducción por donaciones dinerarias¹⁷

Las CC. AA. que han establecido beneficios fiscales en I+D+i lo han diseñado fundamentalmente de la siguiente manera: permiten deducirse un porcentaje de las donaciones efectuadas por cualquier persona física o jurídica en el periodo impositivo a favor de determinadas entidades que cumplen una serie de requisitos y con un límite máximo de deducción de la cuota íntegra¹⁸.

La principal cuestión a analizar a la luz del ordenamiento jurídico comunitario radica en determinar si la discriminación de la naturaleza jurídica de la entidad beneficiaria de la donación provoca una vulneración de las libertades comunitarias.

Para analizar la compatibilidad de este supuesto con el Derecho de la UE debemos tener en cuenta lo que el Tribunal de Luxemburgo estableció en la Sentencia de 6 de octubre del año 2009, por la que se condena a España por discriminar fiscalmente a los premios de las loterías, juegos y apuestas organizados por organismos y entidades establecidos fuera de su territorio¹⁹.

¹⁷ El lector debe tener presente que lo señalado para las deducciones fiscales autonómicas por donaciones realizadas a favor de entidades que se dediquen al I+D+i es trasladable también a las ecológicas.

¹⁸ La deducción fiscal establecida por la Comunidad Autónoma de Aragón y la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha es idéntica de tal manera que podrán disfrutar de ella todos los contribuyentes que realicen donaciones puras y simples en su comunidad autónoma respectiva así como en los organismos autónomos y entidades públicas de ellas dependientes y las realizadas a favor de entidades sin fin de lucro inscritas en el registro correspondiente de la comunidad autónoma que cuya actividad principal sea la I+D+i. La deducción será del 15% de las aportaciones con el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica. La deducción aprobada por la Comunidad Autónoma de Cataluña es similar, si bien varía el porcentaje de deducción y los requisitos de los entes destinatarios. En este sentido, podrán disfrutar de un 25% de las cantidades donadas con el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica que se realicen a favor de los centros de investigación adscritos a universidades catalanas.

¹⁹ STJCE de 6 de octubre de 2009, *Comisión contra España*, asunto C-153/08 (NFJ035349). El objeto de esta sentencia fue determinar si la exención del IRPF reconocida en la legislación española a los premios de las Loterías y Apuestas del Estado, sus equivalentes autonómicos, la ONCE y la Cruz Roja supone una restricción a la libre prestación de servicios. Mientras el Estado español justifica este trato favorable por razones de orden y salud pública, la Comisión considera que discrimina al resto de Estados miembros por estar exentos únicamente los premios obtenidos de organismos o entidades españolas. El TJCE reconoce que los Estados están legitimados para reservar ventajas fiscales a organismos que persiguen objetivos de interés general, como ha hecho España beneficiando a determinados organizadores con carácter social o asistencial sin ánimo de lucro. Sin embargo señala que la exención debe alcanzar a los premios obtenidos de cualquier entidad que cumpla los mismos requisitos, incluyendo los de otros Estados miembros. En cuanto al resto de alegaciones, el tribunal recuerda que no se puede presumir con carácter general de que las actividades de otros Estados miembros sean criminales, por lo que niega que la limitación de la exención sea para prevenir el blanqueo de capital o la lucha contra el fraude fiscal. Tampoco acepta que en este caso esté justificada por la lucha contra la adicción al juego. Es más, en lo que a este motivo se refiere, señala que la exención de los premios podría fomentar su consumo. Y finalmente, como afirmó en sentencias anteriores, el que los ingresos de estas entidades se destinen a financiar proyectos de utilidad pública no es una justificación objetiva que permita la restricción a la libre prestación de servicios.

Según la sentencia, «si bien es legítimo que un Estado miembro reserve la concesión de ventajas fiscales a los organismos que persigan algunos de los objetivos de interés general de dicho Estado, no puede, sin embargo, reservar tales ventajas a los organismos establecidos en su territorio y cuyas actividades podrían, pues, liberarlo de algunas de sus responsabilidades»²⁰.

Cuando un organismo cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos al efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, de manera que su utilidad pública podría ser reconocida en este último Estado miembro, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a tal organismo el derecho a la igualdad de trato basándose únicamente en que no está establecido en el territorio de tal Estado. Basándose en este argumento, el Tribunal de Justicia entiende que un organismo establecido en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos al efecto por otro Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales se encuentra en una situación comparable a la de los organismos de utilidad pública reconocida establecidos en este último Estado miembro, en lo que respecta a la concesión por este último Estado miembro de ventajas fiscales para el fomento de las actividades de interés general de que se trate.

Teniendo en cuenta esta tesis, podemos concluir que una ventaja fiscal aprobada en los términos antes expuestos supone una vulneración de la libre prestación de servicios, ya que la misma no puede limitarse por razón del territorio cuando estamos en presencia de entidades públicas o sin fin de lucro.

Por otra parte, el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier SA*, asunto C-39/04 (NFJ062357), declara contraria a la libre prestación de servicios aquellas medidas de fomento de la investigación que se limiten al ámbito territorial del Estado que las concede. Como señala GARCÍA-HERRERA²¹, esta sentencia suponía un varapalo importante a la regulación existente en España en el Impuesto sobre Sociedades respecto a las deducciones por actividades de I+D+i pues únicamente se permitía la deducción fiscal correspondientes a aquellos gastos de investigación y desarrollo de actividades realizadas en el exterior cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectuase en España y no sobrepasase el 25% del importe total invertido. Con la sentencia del TJUE, *Laboratoires Fournier*, parecía claro que esta regulación suponía un tratamiento discriminatorio contrario a la libre prestación de servicios y, en este sentido, se pronunció el TJUE en la Sentencia de 13 de marzo de 2008, *Comisión contra España*, asunto C-248/06 (NFJ028748), en virtud de la cual el tribunal «Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos

²⁰ Véase, entre otras, la Sentencia de 27 de enero de 2009, *Persche* [asunto C-318/07 (NFJ031286)].

²¹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M. «STJCE 10 de marzo de 2005 (Sala Tercera), *Laboratoires Fournier SA*, As. C-39/04: Deducción por investigación es desarrollada en otros Estados Miembros en el Impuesto sobre Sociedades, *Crónica Tributaria*, núm. 125/2007, págs. 205 a 209.

correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

En virtud de lo anterior consideramos que sería contraria a la libre prestación de servicios la deducción fiscal establecida por las donaciones que se limita a las CC. AA. y sus organismos autónomos y entidades públicas. También cabe argumentar una vulneración del Derecho de la UE en relación con las deducciones fiscales realizadas a favor de las entidades sin fin de lucro, ya que a pesar de que el único requisito es su inscripción en el registro autonómico correspondiente al cual pueden acceder las entidades sin fin de lucro extranjeras, se les exige que operen en la comunidad autónoma respectiva a través de una delegación regional.

b) Deducción por inversiones realizadas en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades dedicadas a la investigación y desarrollo

Nuestra opinión al respecto es que nos encontramos ante deducciones fiscales contrarias a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales ya que, como hemos señalado anteriormente en relación con las deducciones fiscales sobre medidas de capital riesgo, el Tribunal de Luxemburgo prohíbe que se otorgue un tratamiento más perjudicial a las sociedades no residentes que a las residentes que se encuentren en una situación comparable. Desde la óptica del Derecho de la UE, supeditar la aplicación de una deducción a que la entidad tenga su domicilio social y fiscal en una comunidad autónoma constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento cuando la entidad opera a través de establecimiento permanente y a la libre circulación de capitales cuando la sociedad mercantil opera sin establecimiento permanente.

D) Deducciones a favor de la vivienda habitual

Todas las CC. AA. a excepción de Castilla-La Mancha han aprobado deducciones en relación con la vivienda habitual. Dada la casuística existente²² no vamos a entrar a analizar cada una de las deducciones sino a sintetizar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en esta materia.

El Alto Tribunal europeo ha señalado en varias ocasiones que la aplicación de los beneficios fiscales a favor de la vivienda habitual no puede estar condicionada a que la misma radique en España sino que debe permitirse la deducción aunque el inmueble se encuentre situado en la jurisdicción de cualquier Estado miembro²³.

²² A título de ejemplo, solamente en la Comunidad de Madrid existen tres tipos de deducciones autonómicas referidas a la vivienda habitual y que son: por alquiler de la vivienda habitual por jóvenes, por inversión de la vivienda habitual de nueva construcción y por incrementos en el coste de financiación ajena.

²³ STJCE de 18 de enero de 2007, *Comisión vs. Suecia*, asunto C-104/06.

Por tanto, en aquellos casos en los que las deducciones fiscales autonómicas establezcan como requisito que la vivienda habitual radique en el territorio de su comunidad autónoma se estaría vulnerando el Derecho de la UE.

Esta circunstancia obliga a replantearse los beneficios fiscales establecidos por las CC.AA. en esta materia, ya que la mayoría de este tipo de incentivos establece como requisito que bien la residencia, bien la vivienda habitual, se encuentre localizada en el territorio de la comunidad autónoma que aprueba la deducción.

Como puede deducirse de lo arriba comentado, la cesión de competencias normativas en materia de deducciones tienen un difícil encaje con el cumplimiento del Derecho de la UE en la medida en que las CC.AA. las aprueban, por regla general, con el requisito de que la residencia o el domicilio radique en el territorio de su comunidad autónoma.

2.1.2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio

En virtud de la cesión de competencias normativas establecidas a favor de las CC. AA. para sus residentes²⁴, estas han utilizado dicha competencia para establecer una fiscalidad a la baja, de tal modo que la recaudación por este impuesto se ha reducido al mínimo. Dado que el Estado se reserva la recaudación y gestión que por este impuesto corresponda a sujetos no residentes que tributen por obligación real, corresponde también al Estado su régimen jurídico. Nos encontramos con una discriminación entre residentes y no residentes, dando lugar a una mayor fiscalidad para los no residentes al aplicarse la normativa estatal que es más gravosa²⁵.

Esta situación dio lugar a que la Comisión Europea se dirigiera al Reino de España en mayo de 2010 solicitando cambios en la legislación. Especialmente, en relación con la tributación por este impuesto para los no residentes o activos en el exterior, considerando que la legislación actual es incompatible con la libre circulación de los trabajadores y el capital. Esta petición se lleva

²⁴ El artículo 48 de la Ley 22/2009 atribuye a las CC.AA. la facultad de asumir competencias normativas en el ISD. En concreto, las CC.AA. están facultadas legalmente para establecer, en primer lugar, reducciones propias sobre transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* siempre que correspondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las CC.AA. La característica de esta cesión que queremos resaltar es que las CC.AA. no pueden realizar un empeoramiento de las reducciones establecidas por el Estado, al ser estas un mínimo común para todos los contribuyentes del ISD. Esta competencia normativa en materia de reducciones ha sido la más ejercida por las CC.AA., lo que ha supuesto una reducción muy significativa en la recaudación del impuesto. En segundo lugar, las CC.AA. pueden establecer la tarifa que consideren más oportuna, fijando tramos y tipos impositivos sin vinculación alguna con los establecidos por el Estado. La única limitación será que no se puede aplicar un tipo único proporcional, ya que la cesión es de tarifa y no de tipo. Por último, las CC.AA. tienen potestad normativa para establecer sobre la cuota del impuesto.

²⁵ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de Impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en la obra colectiva ESCRIBANO LÓPEZ, F.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. y SANZ CLAVIJO, A.: *El impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, 2011, págs. 105 a 176.

a cabo mediante un dictamen motivado exponiendo que si no hay una reacción satisfactoria en un plazo de dos meses, la Comisión podrá decidir someter el asunto al TJUE.

Aunque se incluyeron algunas modificaciones, para la Comisión, la normativa seguía siendo incompatible, por lo que con fecha 16 de febrero de 2011, la Comisión volvió a instar al Reino de España a modificar sus normas discriminatorias sobre el ISD, llevando a cabo dicha petición mediante dictamen motivado complementario, considerando la Comisión que esto constituye un obstáculo a lo establecido en los artículos 45 y 63 del TFUE²⁶.

El 3 de septiembre de 2014, el TJUE resolvió el asunto C-127/12 (NFJ045901), siguiendo su tradicional jurisprudencia²⁷. En este sentido, el Alto Tribunal europeo resuelve en contra del Reino de España al señalar que la normativa española vulnera la libre circulación de capitales regulada en el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, «al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este».

El TJUE rechaza las alegaciones del Reino de España del artículo 4 del TFUE, según el cual debe respetarse la identidad nacional de los Estados miembros inherente a sus estructuras fundamentales políticas y constitucionales, incluido lo concerniente a la autonomía local y regional. El motivo de la desestimación se refiere a que, efectivamente, la sentencia no pone en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado miembro interesado y las CC. AA. ni atribuye esa discriminación a la legislación de las propias CC. AA. sino a la legislación que regula el sistema de cesión del tributo y, por tanto, legislación estatal.

Por tanto, tal y como manifiesta Rozas Valdés, «el centro de controversia radica en el calamitoso estado de derribo en el que se ha precipitado el ISD tras su cesión a las comunidades autónomas»²⁸. En buena lógica, y aunque la sentencia no exige una armonización del impuesto, debería tenderse hacia la misma.

Por lo demás, se trata de una sentencia esperada pero que no ha sorprendido a la doctrina científica²⁹. Por último, podría criticarse que la STJUE está poco motivada, ya que no hace un

²⁶ Con la reciente STJUE, la STJUE de 17 de octubre de 2013, caso *Welte*, queda claro tal y como señala HERRERA MOLINA, P. M.: «STJUE Welte: ¿El fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones?», *ECJ leading cases*, UNED, 2013, la incompatibilidad de la normativa española con la jurisprudencia del TJUE.

²⁷ Sentencias del TJUE Mattner, C-510/08 (NFJ037920), Halley, C-132/10 (NFJ044030), Welte, C-181/12 (NFJ052154) y Arens-Sikken, C-43/07 (NFJ029801), entre otras.

²⁸ ROZAS VALDÉS, J. A.: «El TJUE declara contrario al Derecho Comunitario el ISD español», *RCyT*. CEF, núm. 379 octubre 2014, pág. 143.

²⁹ Véanse, entre otras, SERRAT ROMANÍ, M.: «Crónica de un fallo anunciado (las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son contrarias a la libre circulación de capitales)», *ECJ Leading cases*, 4 de septiembre de 2014; ROZAS VALDÉS, J. A.: «El TJUE declara contrario al Derecho Comunitario el ISD español», *RCyT*. CEF, núm. 379, octu-

análisis de proporcionalidad y no establece una doctrina que considere cuando se está en situación comparable. A este respecto, debe tenerse presente que la STJUE no hace sino seguir su línea doctrinal asentada en sentencias anteriores y, por tanto, el TJUE se remite a aquellas sentencias en donde ya se han tratado estas cuestiones. En definitiva, se trata de una sentencia que, más allá de condenar a España, reitera su doctrina anterior sobre esta cuestión.

A raíz de la sentencia arriba comentada, resultaba imprescindible modificar la normativa española en materia de sucesiones y donaciones. Con tal fin, en el trámite de enmiendas del Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto sobre la Renta, incluyó una disposición adicional que modificaba la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Finalmente, fue aprobada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Tal y como manifiesta HERRERA MOLINA, «se trata, básicamente, de permitir al residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo la aplicación de la normativa autonómica que le hubiera correspondido en el caso de ser residente en España, incluidos los correspondientes beneficios»³⁰. Sin embargo, estamos ante una medida «claramente insuficiente» en la medida en que la libertad fundamental que protege la discriminación en materia de sucesiones es la libre circulación de capitales. Ya señalamos al inicio del artículo que la libre circulación de capitales protege las discriminaciones y restricciones que se produzcan no solo entre los residentes de los EE. MM. sino también aquellas que se produzcan frente a residentes en terceros países sin que puedan justificarse por razones de control fiscal. A pesar de lo anterior, la modificación normativa operada en España en materia de sucesiones y donaciones no ha tenido en cuenta esta circunstancia y, por tanto, se estaría vulnerando el Derecho de la UE, al tratarse de una normativa que permite la discriminación o, al menos, una restricción, de los residentes en terceros países frente a los residentes de un Estado miembro o del Espacio Económico Europeo.

Similar argumentación arriba comentada es trasladable al IP.

2.2. LOS INCENTIVOS FISCALES DE LAS ENTIDADES LOCALES Y LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES: LA EXENCIÓN DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La modificación de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, estableció una exención a favor de las personas físicas con indepen-

bre 2014, pág. 143, cuando señala lo siguiente: «Solo un ciego no habría podido advertir la flagrante discriminación en que había de derivar, y derivó, la impetuosa cesión de competencias normativas a las comunidades autónomas de régimen común, combinada con la aplicación de la más restrictiva normativa estatal en cuenta a los elementos de cuantificación del impuesto, por lo que a la obligación real de contribuir atañe. Ni siquiera el más optimista de los abogados del Estado podía augurar un fallo del TJUE favorable a España».

³⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: «Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea», *ECJ Leading cases*, 6 de octubre de 2014.

dencia del importe neto de la cifra de negocio (en adelante, INCN) y a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica cuyo INCN no alcanzase el millón de euros. No obstante, la exención se limita para los no residentes al exigirles la obligación de operar en España mediante establecimiento permanente y tener un importe neto de la cifra de negocio inferior a un millón de euros³¹.

La doctrina administrativa ha interpretado el precepto de manera literal al señalar que la exención se aplica única y exclusivamente a las personas físicas contribuyentes del IRPF sin ningún otro requisito, mientras que los contribuyentes del IRNR tendrán que operar con establecimiento permanente y tener un INCN inferior a un millón de euros³².

Sin embargo, algún sector doctrinal ha señalado que la interpretación adecuada ha de ser la de considerar que todas las personas físicas, sean o no residentes, quedan exentas del IAE sin necesidad de establecer ningún requisito adicional aduciendo problemas de compatibilidad con el Derecho de la UE³³. En concreto, la interpretación de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) supondría la vulneración de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios al existir una discriminación entre los residentes en el Reino de España y los no residentes de otros EE. MM., interpretación que compartimos plenamente.

Al igual que en el caso anterior, la bonificación a favor de los profesionales por inicio de actividad regulada en el artículo 88.1 letra b) del TRLRHL puede ser interpretada en un doble sentido. Según el precepto comentado, quienes inicien una actividad profesional, tendrán derecho a una bonificación del 50% de la cuota correspondiente durante los cinco años de actividad siguiente a la conclusión del segundo periodo impositivo de desarrollo de la actividad.

En este sentido, si nos atenemos a la interpretación doctrinal del artículo 82.1 letra c) del TRLRHL conforme a la cual todas las personas físicas, ya sean residentes o no residentes, deberían estar exentas del IAE para no vulnerar la normativa europea, estaríamos ante una «bonificación inaplicable por afectar a un conjunto inexistente»³⁴.

Sin embargo, si hacemos extensible la interpretación de la DGT del artículo 82.1 letra c) del TRLRHL, la bonificación sería aplicable a las personas físicas no residentes que operen con establecimiento permanente y su INCN fuese inferior a un millón de euros. Por todo lo anterior y manteniendo nuestra argumentación sería deseable derogar esta bonificación así como el inciso tercero del artículo 82.1 letra c) del TRLRHL.

³¹ Artículo 82.1 c) del TRLRHL.

³² Resolución de la DGT 616/2003, de 7 de mayo (NFC017723).

³³ ALONSO GIL, M.: *Hacienda Autonómica y Local*, Universidad Carlos III, 2013, pág. 12.

³⁴ ALONSO GIL, M.: *Hacienda Autonómica y Local*, Universidad Carlos III, 2013, pág. 23.

3. LAS AYUDAS DE ESTADO Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS ENTES TERRITORIALES

3.1. LOS INCENTIVOS FISCALES DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES Y SU POSIBLE INCOMPATIBILIDAD CON EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO

Varios de los beneficios fiscales existentes en la actualidad en el sistema tributario local están ligados a actividades económicas, ya sea directa o indirectamente. Esta circunstancia hace que sea necesario analizar los mismos a la luz de la regulación de ayudas de Estado y determinar si nos encontramos, en primer lugar, ante ayudas de Estado y, en segundo lugar, si dichas ayudas son o no compatibles con el mercado interior. Para ello, vamos a analizar aquellos beneficios fiscales que consideramos que podrían ser calificados como ayudas de Estado y analizar si se está o no vulnerando el Derecho de la UE.

Además, esta materia ha adquirido especial relevancia en los últimos tiempos a raíz de la STJUE de 9 de octubre de 2014, *Sociedad Navantia*, asunto C-522/13 (NFJ055671), que ha declarado contrario al régimen de ayudas de Estado, «la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que este posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia».

Se trata de una sentencia que pone en el centro de discusión aquellos beneficios fiscales ligados, aunque sea de manera indirecta, a actividades económicas y su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado.

De especial interés es el análisis del requisito de la selectividad al ser el que alberga mayor discusión a la hora de considerar una medida como ayuda de Estado o no, tal y como se observa en la sentencia.

Los fundamentos jurídicos del TJUE demuestran la amplitud del concepto de ayuda de Estado al señalar que «una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado»³⁵. Además, la calificación de una medida como ayuda de Estado no depende de «las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos»³⁶ y, el efecto de la exención en el Impuesto sobre Bienes In-

³⁵ Párrafo 23 de la sentencia.

³⁶ Párrafo 28 de la sentencia.

muebles (en adelante, IBI) es «aligerar directamente las cargas que, si no existiera tal exención, gravarían el presupuesto de Navantia»³⁷.

Este razonamiento puede suponer una «oleada» de incumplimientos del régimen de ayudas de Estado en determinados beneficios fiscales existentes en el sistema impositivo local. De ahí la necesidad de tomar en consideración esta cuestión en el seno del Consejo Nacional de Administración Local.

3.1.1. El régimen de cooperativas y las sociedades agrarias de transformación en los impuestos locales

El sistema tributario local establece importantes beneficios fiscales a las cooperativas. En concreto, el artículo 73.3 del TRLRHL establece una «bonificación del 95 % de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo del impuesto a que se refiere el artículo 153 de esta ley, los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas». Por otro lado, las cooperativas gozan de una bonificación del 95 % en el IAE, atendiendo al precepto 88.1 letra a) del TRLRHL³⁸.

Tal y como pone de manifiesto TEJERIZO LÓPEZ³⁹, esta materia cobra importancia a raíz de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la UE (Sala Segunda) de 12 de diciembre de 2006 (NFJ036707). En virtud de dicha sentencia se anula la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 por falta de motivación suficiente⁴⁰. Entre otras razones, se señala falta de motivación suficiente respecto al régimen fiscal de cooperativas en el IAE y en el IBI para no ser consideradas como ayudas de Estado incompatibles⁴¹. Por otro lado, indica que las medidas

³⁷ Párrafo 29 de la sentencia.

³⁸ Véase el artículo 33 apartado 4 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España*, núm. 69/2010, págs. 65 y ss.

⁴⁰ Decisión 2003/293/CE, de 11 de diciembre de 2002. La Decisión de la Comisión de 2002 considera acorde con el régimen de ayudas de Estado los incentivos fiscales a favor de las cooperativas «por la naturaleza o la economía del sistema fiscal» (párrafo 167 de la Decisión), salvo los préstamos a los titulares de las explotaciones agrarias y la prórroga a los años 2000 y 2001 de los beneficios fiscales aplicables en el contexto del IRPF a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas que sí fue considerado como ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior, obligando a suprimir estos regímenes y a recuperar los importes concedidos.

⁴¹ De especial importancia es el párrafo 121 de la sentencia donde señala que «En cualquier caso, aun admitiendo, pese a la inexistencia absoluta de explicación detallada al respecto en la Decisión impugnada, que la Comisión considerase que la promoción del movimiento cooperativista tomaba parte de la naturaleza y de la economía del sistema fiscal español, es preciso observar que el considerando 119 de la *Decisión impugnada* únicamente menciona esta justificación respecto a la ventaja derivada del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y *nada dice sobre las ventajas derivadas del régimen de los impuestos sobre bienes inmuebles, por un lado, y de actividades económicas, por otro*».

controvertidas no constituyen una ventaja y, por tanto, no son una ayuda de Estado incompatible con el mercado común si bien la Decisión de la Comisión no menciona ningún elemento que permita comprender el razonamiento seguido por la Comisión para llegar a la conclusión de que las medidas controvertidas no son selectivas, por estar justificadas por la naturaleza y la economía del sistema. Ante esta situación, la Comisión elabora la Decisión de 15 de diciembre de 2009. Todo lo anterior hacía pensar que, en buena lógica, la Comisión motivaría la Decisión del año 2002 para cumplir con la sentencia del tribunal pero en la línea de lo establecido en la propia Decisión del año 2002. Sin embargo, la Comisión Europea realiza «un cambio sorpresivo de juicio»⁴² y en la Decisión de 2009 establece que los beneficios establecidos a favor de las cooperativas agrarias constituyen ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior⁴³. La Comisión entiende que el «hecho de que las cooperativas puedan sobrepasar el límite de 50% lacra el carácter "mutualista puro" de estas últimas puesto que una gran parte del volumen de negocios podrá generarse a través de no miembros de la cooperativa»⁴⁴, razón por la cual «la Comisión considera que las sociedades de capital se hallan en el mismo plano y están en la misma situación que las sociedades cooperativas, y sin embargo puede afirmar que quedan excluidas de dichas ventajas. Por consiguiente las ventajas sí son selectivas, dado que se otorgan únicamente a las sociedades cooperativas»⁴⁵.

Más allá de la criticable Decisión de la Comisión de 2009, conviene analizar dos aspectos que afectan directamente a los beneficios fiscales establecidos a favor de las cooperativas en el IAE y en el IBI y que no fueron puestos de manifiesto en la misma. Nos referimos, por un lado, al concepto de ayuda existente y, por otro, a la regla *de minimis*.

Tal y como manifiesta TEJERIZO LÓPEZ⁴⁶, la bonificación del IAE trae causa del beneficio fiscal establecido en el Estatuto fiscal de las Cooperativas de 1969 al recoger una bonificación del 95% de la cuota de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial. En este sentido, y con independencia de la Decisión de la Comisión del año 2009, consideramos que estamos ante un beneficio fiscal validado en el momento de incorporarse España a la Comunidad Europea y, por tanto, compatible con el mercado único.

En relación con la bonificación en el IBI, debemos recordar que la misma recae sobre los bienes inmuebles rústicos. El método de valoración de los bienes inmuebles rústicos regulado en

⁴² PANIAGUA ZURERA, M. y JIMÉNEZ ESCOBAR, J.: «La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario», *CIRIEC-España*, núm. 81/2014, págs. 61 a 93.

⁴³ Esta decisión ha sido recurrida por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España y por CEPES mediante recurso interpuesto el 6 de abril de 2010.

⁴⁴ Considerando 164.

⁴⁵ Considerando 176.

⁴⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España*, núm. 69/2010, pág. 67.

la disposición transitoria segunda del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLCI), establece que «el valor catastral de los referidos bienes (rústicos) será el resultado de capitalizar al 3 % el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989, obtenidas mediante la aplicación de los tipos evaluatorios de dicha contribución, prorrogados en virtud del Real Decreto-Ley 7/1988, de 29 de diciembre, o de los que se hayan aprobado posteriormente en sustitución de ellos, y sin perjuicio de su actualización anual mediante los coeficientes establecidos y los que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, una vez incorporadas las alteraciones catastrales que hayan experimentado o experimenten en cada ejercicio». Este método de valoración provoca que las cuotas a ingresar a la Hacienda local sean en la mayoría de los casos insignificantes⁴⁷. Esta circunstancia nos hace pensar que en la mayoría de los casos, sino en todos, esta bonificación estará amparada bajo el paraguas de la regla *de minimis* y, por tanto, compatible con el mercado interior⁴⁸. No obstante, en el caso de que en un futuro se apruebe una nueva metodología de valoración de los bienes inmuebles rústicos⁴⁹ –ya que la cual está en régimen transitorio– que incremente la base imponible del IBI de esta clase de inmuebles debería tenerse presente un posible incumplimiento del Derecho de la UE por superar los 200.000 euros de ayuda a una empresa en un periodo de tres ejercicios fiscales.

3.1.2. La bonificación establecida a favor de las empresas urbanizadoras, constructoras y de promoción inmobiliaria en el IBI

El artículo 73.1 del TRLRHL establece una bonificación obligatoria a favor de los bienes inmuebles de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria de entre el 50 y el 90 % siempre y cuando se solicite por los interesados antes del inicio de las obras. La bonificación puede recaer únicamente sobre los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de dichas empresas y no han de figurar entre los bienes de su inmovilizado.

Inicialmente podría pensarse que esta bonificación podría ser constitutiva de una ayuda de Estado prohibida por el Derecho de la UE al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 107 del TFUE –origen estatal, carácter selectivo de la medida, ventaja económica para un sector determinado y falseamiento de la competencia–. Sin embargo, esta bonificación tiene por finalidad

⁴⁷ Para más información sobre el método de valoración de los bienes inmuebles rústicos y su infravaloración, véase ALCÁZAR MOLINA, M.: «Propuestas y consideraciones sobre el IBI rústico en España», *Revista CT Catastro*, octubre 2003, págs. 58 a 84.

⁴⁸ Varios ejemplos que demuestran la dificultad de superar la regla *de minimis* pueden verse en: TEJERIZO LÓPEZ, J. M. «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España*, núm. 69/2010, pág. 69.

⁴⁹ Propuestas de metodologías de valoración de bienes inmuebles rústicos pueden verse en: RAMOS RAMOS, E.; FORTEZA DEL REY MORALES, M. y VIRGÓS SORIANO, L. I.: «Observatorio de bienes inmuebles rústicos con redes neuronales», *Revista CT Catastro*, abril 2009, págs. 8 a 39; ALCÁZAR MOLINA, M. y ARIZA LÓPEZ, F. J.: «Situación actual de la valoración catastral rústica en España: propuestas de modelo alternativo», *Revista CT Catastro*, octubre 2004, págs. 85 a 111.

«la de reducir al 10% de la cuota el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que recaiga sobre aquellos que, por pertenecer a empresas cuya actividad es la de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria y por no formar parte de su patrimonio permanente, constituyen un verdadero "stock" de existencias, equivalente al que, en otro tipo de entidades mercantiles, integran las "mercancías de almacén"»⁵⁰. Esto implica que la bonificación supone un alivio fiscal únicamente para los bienes inmuebles que forman parte de sus mercancías y, por tanto, si no existiese este beneficio fiscal se estaría penalizando fiscalmente a estos sectores. Todo ello implica que no se esté dando «un trato de favor» a dichas empresas frente a otras y, por tanto, no se cumpliría el requisito de otorgamiento de una ventaja económica a unas empresas frente a otras, lo que nos permite concluir que no nos encontramos ante una ayuda de Estado conforme establece el Derecho de la UE.

3.1.3. La bonificación establecida a favor de los bienes inmuebles de características especiales en el IBI

El artículo 74.3 del TRLRHL regula una bonificación potestativa de hasta el 90% de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales (en adelante, BICE). Los BICE son una de las tres categorías de bienes inmuebles recogidas en el TRLCI, concretamente en el artículo 8. Los BICE son inmuebles que tras de sí llevan aparejada una actividad económica (hidroeléctricas, centrales nucleares, refino de petróleo, etc.) y, por tanto, un beneficio fiscal establecido a favor de los mismos podría implicar una ayuda de Estado prohibida, ya que se cumpliría con los requisitos para calificarla como tal. En primer lugar, estaríamos ante un beneficio fiscal y, por tanto, ante una ayuda pública; en segundo lugar, se trata de una medida claramente selectiva, en la medida en que se aplica sobre unos sectores determinados de actividad y, por último, se genera una ventaja económica a favor de los mismos. No obstante, debemos tener en cuenta varias cuestiones:

En primer lugar, son BICE única y exclusivamente los siguientes:

- a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales⁵¹».

⁵⁰ STS de 8 de abril de 2002, rec. núm. 1843/2001 (NFJ012409), FJ Quinto.

⁵¹ El artículo 8.2 del TRLCI enumera de manera exhaustiva aquellos bienes inmuebles que tienen la consideración de BICE. Esta materia se desarrolla en el artículo 23 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo

Nos encontramos con sectores económicos muy diversos. En particular, en el ámbito de la producción de energía eléctrica, deberíamos distinguir, a efectos de valorar si el beneficio fiscal puede ser constitutivo de una ayuda de Estado prohibida, aquellas instalaciones que son más respetuosas con el medioambiente, como por ejemplo, los parques eólicos y los huertos solares, de otras contaminantes, como por ejemplo, las destinadas al refino de petróleo o producción de gas.

En nuestra opinión, no cabe duda de que aquellas instalaciones no respetuosas con el medio ambiente que sean bonificadas en el IBI deberían calificarse como ayudas de Estado prohibidas, salvo que puedan justificarse bajo el ámbito de aplicación de la regla *de minimis*, que analizaremos posteriormente. Sin embargo, las instalaciones basadas en energías renovables podrían ser consideradas ayudas de Estado compatibles al permitirse en el Reglamento de exención por categorías, en concreto en las ayudas permitidas para la lucha contra el cambio climático y otras medidas de protección del medio ambiente. Además, existen una directrices comunitarias que permiten otorgar ayudas de Estado a favor del medio ambiente. Estas ayudas tienen por finalidad servir de incentivo para que las empresas alcancen un nivel de protección medioambiental superior al que aplicarían en ausencia de normas obligatorias. No obstante, la Comisión establece una serie de requisitos para que dichas ayudas sean compatibles de cara a no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado común⁵². En este sentido, el municipio debería tener presente los requisitos establecidos en el Reglamento de exención por categorías y sus directrices a fin de otorgar la bonificación potestativa a aquellas instalaciones que tengan por finalidad la protección o mejora del medio ambiente.

Para el resto de BICE, el municipio únicamente podría aprobar una bonificación con el límite de la regla *de minimis*, es decir, con un límite de 200.000 euros en tres ejercicios fiscales, y debiendo llevar un control sobre la misma. Dado que el valor catastral de este tipo de inmuebles es muy elevado, una bonificación de hasta el 90 % en la cuota íntegra del impuesto implicaría rebasar la regla *de minimis* en la mayoría de las situaciones.

La estructural territorial municipal en España es muy heterogénea donde predominan los municipios de menos de 5.000 habitantes. Esta situación provoca que en la mayoría de dichos municipios exista un desconocimiento sobre esta materia. Dado el impacto que podría suponer para la estrategia inversora de las empresas con BICE y la imagen de España proponemos dos opciones de reforma en esta bonificación. La primera opción sería eliminar esta bonificación potestativa del TRLRHL. Una segunda opción sería limitarla en el propio TRLRHL por parte del legislador estatal teniendo en cuenta la normativa europea sobre ayudas de Estado. Nosotros somos partidarios de la segunda opción, ya que de esta manera se limitaría en menor medida la autonomía tributaria de los municipios y se evitarían posibles problemas con el Derecho europeo.

y en las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales aprobadas por el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre.

⁵² Véanse los artículos 36 y ss. del Reglamento de exención por categorías.

3.1.4. La bonificación a favor de actividades económicas, declaradas de especial interés o utilidad por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo

A través de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, se hace extensiva al IBI⁵³ y al IAE⁵⁴ la bonificación potestativa aplicable en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO)⁵⁵ cuando se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración⁵⁶. A su vez, a través de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, se extiende dicha bonificación al Impuesto sobre Incremento de Valores de Terrenos de Naturaleza Urbana⁵⁷.

A priori, esta bonificación potestativa de hasta el 95 % en la cuota íntegra del impuesto podría ser declarada una ayuda de Estado compatible con el mercado interior, según el artículo 107.3 del TFUE y el Reglamento de exención por categorías⁵⁸, en los casos en los que se cumplan los criterios para ser calificada como ayuda de Estado⁵⁹.

La regulación estatal es tan amplia que los municipios a través de sus ordenanzas pueden bonificar multitud de actividades económicas que podrían no quedar amparadas bajo la normativa europea. A modo de ejemplo, la construcción de un macrocomplejo sobre el juego, envite o azar podría ser declarado de especial interés o utilidad por el Pleno de la corporación por concurrir circunstancias de fomento del empleo. Sin embargo, el Reglamento de exención por categorías únicamente permite ayudas públicas en esta materia de manera restrictiva. En el ejemplo citado sería necesario justificar que la bonificación va a permitir la contratación y empleo de trabajadores

⁵³ Artículo 74.2 quáter del TRLRHL.

⁵⁴ Artículo 88.2 letra e) del TRLRHL.

⁵⁵ Artículo 103.2 letra a) del TRLRHL.

⁵⁶ Preámbulo IX de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

⁵⁷ Artículo 108.5 del TRLRHL.

⁵⁸ Véanse el artículo 1 apartados f), h), j), k) y sus respectivas secciones.

⁵⁹ A pesar de que las ordenanzas van a *tratar por igual a los sujetos iguales que se encuentren en su territorio de aplicación* [GOMAR SÁNCHEZ, J. I.: «Ayudas de Estado en el IBI (STJUE 9 de octubre de 2014, C-522/13, Navantia)», *ECJ leading cases*, 22 de octubre de 2014], la autonomía municipal es tan amplia que la bonificación podría diseñarse de tal manera que únicamente beneficiase a determinados sectores económicos, ya sea de manera directa o indirecta, incurriendo en estos casos en una medida selectiva.

desfavorecidos y trabajadores con discapacidad⁶⁰. Además, existen importantes restricciones en cuanto a la cuantía subvencionable⁶¹. Todas estas cuestiones y la complejidad del procedimiento de ayudas de Estado obligan a que el Estado regule de una manera más pormenorizada este tipo de beneficios fiscales. Con ello, en ningún caso se estaría limitando la autonomía municipal, ya que únicamente se estarían plasmando los límites existentes en la normativa europea.

3.1.5. La exención del ICIO a favor de las obras de la Iglesia católica

El artículo IV.1 B) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 establece la «exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio».

Por otro lado, a través de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, se crea el ICIO. Desde su creación, surgió la duda jurídica sobre si el ICIO era o no un impuesto real, y si debía estar exenta del ICIO la Iglesia católica. El Tribunal Supremo⁶² calmó la situación al calificar el carácter real del ICIO y, por tanto, la aplicación de la exención establecida en el artículo IV.1 B) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede.

Posteriormente, se aprueba la Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede

⁶⁰ Artículo 1.1 letra f) del Reglamento de exención por categorías. Además, el artículo 2 del reglamento define los conceptos aludidos:

Por trabajador desfavorecido se entiende: «toda persona que:

- a) no haya tenido un empleo fijo remunerado en los seis meses anteriores, o
- b) tenga entre 15 y 24 años, o
- c) no cuente con cualificaciones educativas de formación secundaria o profesional superior (Clasificación Internacional Normalizada de la Educación 3), o haya finalizado su educación a tiempo completo en los dos años anteriores y no haya tenido antes un primer empleo fijo remunerado, o
- d) tenga más de 50 años, o
- e) sea un adulto que viva como soltero y del que dependan una o más personas, o
- f) trabaje en un sector o profesión en un Estado miembro en donde el desequilibrio entre sexos sea por lo menos un 25 % superior a la media nacional en el conjunto de los sectores económicos del Estado miembro de que se trate, y forme parte de ese grupo de género subrepresentado, o
- g) sea miembro de una minoría étnica en un Estado miembro y necesite desarrollar su perfil lingüístico, de formación profesional o de experiencia laboral para mejorar sus perspectivas de acceso a un empleo estable».

Por trabajador con discapacidad se entiende a toda persona que:

- «a) esté reconocida como persona con discapacidad con arreglo a la legislación nacional, o
- b) tenga deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan dificultar su participación plena y efectiva en un entorno de trabajo, en igualdad de condiciones con los demás trabajadores» (art. 2 Reglamento de exención por categorías).

⁶¹ Artículo 4 letra o) del Reglamento de exención por categorías y la sección 6 del reglamento.

⁶² SSTs de 17 de mayo de 1999, rec. núm. 3005/1994 (NFJ008253), y de 19 de marzo, rec. núm. 1142/2000 (NFJ010412) y 31 de marzo de 2001, rec. núm. 3295/2000 (NFJ013621).

sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. La orden comentada no hace sino trasladar la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta materia.

Sin embargo, a través de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, se modifica la orden anterior y se limita la exención establecida en el ICIO a aquellos inmuebles que estén exentos en el IBI. A partir de la modificación, únicamente podrán disfrutar de la exención en el ICIO los siguientes inmuebles:

- «1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- 2) La residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.
- 3) Los locales destinados a oficinas de la curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- 4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada».

Esto implica la modificación de un tratado internacional⁶³ mediante una orden ministerial sin tener en cuenta lo establecido en el propio acuerdo a los efectos de su interpretación y en la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales. En concreto, en el propio acuerdo se establece que «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informa». Por su parte, la Convención de Viena establece que «la terminación de un tratado, su denuncia o el retiro de una parte no podrán tener lugar sino como resultado de la aplicación de las disposiciones del tratado o de la presente Convención. La misma norma se aplicará a la suspensión de la aplicación de un tratado»⁶⁴.

Sin embargo, de manera incomprensible desde un punto de vista jurídico, la STSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2013, rec. núm. 1362/2012 (NFJ052513) establece la irretroactividad de la citada orden por alterar el ámbito material de la exención, no resultando de aplicación a aquellos

⁶³ Tal y como manifiesta MARTÍN DÉGANO, I. en «Los sistemas de financiación de las confesiones religiosas en España», *Revista catalana de dret públic*, núm. 33/2006, págs. 113-147, la doctrina española ha admitido unánimemente el carácter de tratados internacionales de los concordatos firmados con la Iglesia católica en 1979. Por todos, véase PUENTE EGIDO, J.: «Los Acuerdos entre España y la Santa Sede dentro del sistema constitucional español: su valor como tratados internacionales», en CORRAL, C. y LIST, J. (ed.), *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, Publicaciones de la Universidad de Comillas, Madrid, 1988, págs. 7 y ss.

⁶⁴ Artículo 42.2 de la Convención de Viena.

hechos imponibles del ICIO realizados con anterioridad pero aplicándose a aquellos posteriores. A través de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013, rec. núm. 402/2013 (NFJ053426), se anula la Orden de 2009 por «incurrir en un efecto real de innovación, al restringir lo estipulado en el artículo IV.1 B), del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede para asuntos económicos de 3 de enero de 1979». Por último, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 19 de noviembre de 2014, rec. núm. 553/2014 (NFJ056744), confirma la nulidad de la Orden de 2009.

A raíz de la STS de 19 de noviembre de 2014 queda calmada, desde un punto de vista interno, la aplicación de la exención del ICIO a favor de las construcciones, instalaciones y obras.

No obstante, se plantea la duda de si esta exención podría vulnerar el régimen de ayudas de Estado al tratarse de una medida selectiva que otorga una ventaja competitiva que distorsiona la competencia.

Tal y como hemos señalado anteriormente, el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, tiene naturaleza jurídica de Tratado Internacional. Esto implica que la respuesta jurídica a las posibles controversias que puedan suscitarse debemos acudir a lo establecido en la Convención de Viena. El artículo 30.4 letra b) de la Convención señala que en la aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia, «cuando las partes en el tratado anterior no sean todas ellas partes en el tratado posterior, [...] los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el tratado en el que las dos sean partes». Dado que la Santa Sede no forma parte del TFUE, el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede no se ve afectado por dicho Tratado de Funcionamiento. Por tanto, entendemos que en ningún caso le es de aplicación la regulación de ayudas de Estado.

3.1.6. El régimen fiscal especial de Telefónica

El actual régimen tributario especial a favor de Telefónica se recoge en la Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España. A través de la mencionada ley, se modifica el régimen tributario de la compañía de manera muy importante, ya que suprimió la exención impositiva general y la participación del Estado en los ingresos de la entidad⁶⁵. De este modo, se sujeta a la compañía a los tributos estatales, autonómicos y al IBI y se sustituye la sujeción del resto de tributos locales y precios públicos por una compensación en metálico de periodicidad anual⁶⁶. La compensación anual consiste en un 1,9% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga en cada término municipal y en un 0,1% de los que obtenga en cada demarcación provincial, respectivamente⁶⁷.

⁶⁵ Para más información sobre la evolución histórica del régimen fiscal de los servicios telefónicos véase: TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La tributación local de los operadores de telecomunicaciones», Conferencia impartida en Barcelona el 17 de enero y publicada en <http://www.localret.cat/serveis/ambit-juridic/docs/tributacio/dmlc.pdf>.

⁶⁶ Artículo 4 de la Ley 15/1987, de 30 de julio.

⁶⁷ Artículo 5 de la Ley 15/1987, de 30 de julio.

La liberalización del sector telefónico español⁶⁸ provocó, entre otras cuestiones, que Telefónica se escindiera en varias sociedades, lo que planteó la duda de si había que aplicar el régimen especial a las nuevas empresas del grupo de Telefónica.

Como señala TEJERIZO LÓPEZ⁶⁹, la duda se resolvió en 1998, ya que «en aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.5 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, la compañía comunicó a la Administración tributaria, con fecha de 11 de enero de 1999, que la sociedad a la que se habían transmitido los derechos contenidos en el contrato de concesión de 1991, era la entidad denominada "Telefónica, Sociedad Operadora de Servicios de Telecomunicaciones en España, S.A.". Desde tal momento, el resto de las sociedades del grupo se sometió al régimen tributario ordinario, según señaló, como no podía menos, la Circular Informativa 1/1999, de 17 de mayo, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales».

Una vez descrito de manera breve el régimen fiscal especial establecido a favor de Telefónica cabe plantearse si podría suponer una vulneración del régimen de ayudas de Estado. Ya hemos señalado anteriormente que para que una medida sea considerada como ayuda de Estado ha de cumplirse una serie de requisitos, como por ejemplo, que se traten de ayudas públicas, selectivas que provoquen una ventaja económica que distorsione la competencia.

A pesar de que Telefónica disfruta de una exención en los tributos locales, salvo en el IBI, tiene que hacer frente a una compensación. En el supuesto de que dicha compensación sea similar a la cuantía que efectivamente debiera pagarse si no existiese un régimen fiscal especial, no existiría ni una ayuda pública (ya que no habría una verdadera transferencia de fondos estatales) ni una ventaja económica y, por tanto, no estaríamos en presencia de una ayuda de Estado. Sin embargo, en caso contrario, es decir, si la compensación supusiese una carga significativamente menor con respecto a la cuantía a satisfacer derivada de los pagos por los tributos locales exentos, sí estaríamos en presencia de una ayuda de Estado.

Por último, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones emitió una contestación el día de 18 de febrero de 1999 de cierta relevancia. En la misma se analiza, por un lado, si el régimen fiscal de Telefónica puede vulnerar el régimen de libre competencia, transparencia e igualdad de trato y, por otro, si ha de considerarse una ayuda estatal injustificada a favor de Telefónica.

En relación con la primera cuestión, la Comisión señala que «el hecho de que existan dos regímenes jurídicos tributarios diferentes, no ha de presuponer la existencia de una desventaja económica [...] sino que es imprescindible analizar, desde el punto de vista fiscal, si la compensación

⁶⁸ Para más información sobre la liberación del sector de telefonía, véanse, entre otros, GUARNIDO RUEDA, A.; JAÉN GARCÍA, M. y AMATE FORTESÍ, I.: «Privatización y liberalización del sector telefónico español», *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15/2006, págs. 1 a 42.

⁶⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La tributación local de los operadores de telecomunicaciones», Conferencia impartida en Barcelona el 17 de enero, págs. 15 y 16.

que debe pagar Telefónica supone claramente un beneficio económico en relación con los otros operadores que han de pagar los tributos locales de acuerdo con la normativa vigente». Respecto de la segunda cuestión, la Comisión se declara incompetente para «decidir sobre la compatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado común y, en su caso, para aplicar las excepciones del Tratado ya que dicha competencia corresponde en exclusiva a la Comisión Europea».

En mi opinión, el argumento esgrimido por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones para la primera cuestión es la que da la respuesta a si el régimen fiscal especial de Telefónica ha de considerarse o no ayuda de Estado, tal y como hemos manifestado anteriormente.

3.2. LAS AYUDAS DE ESTADO Y LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: LOS IMPUESTOS SOBRE GRANDES SUPERFICIES COMERCIALES Y LOS IMPUESTOS SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS

3.2.1. Los impuestos sobre grandes superficies comerciales

Uno de los impuestos que ha sido cuestionado a partir del Derecho de la UE han sido los denominados *impuestos sobre las grandes superficies*. Este tipo de impuestos fue establecido inicialmente en Cataluña y –tras su declaración de constitucionalidad– también en otras CC. AA. como Asturias, Navarra y Aragón⁷⁰.

El Tribunal Constitucional ya puso de manifiesto un posible incumplimiento del Derecho de la UE al declarar la constitucionalidad del impuesto asturiano en la Sentencia 53/2014, de 10 de abril (NCJ058422). No obstante, el máximo garante de la Constitución no entró en el fondo del asunto al declararse no competente.

A priori, parece que el impuesto podría ser declarado como una ayuda de Estado ilegal. Las ayudas de Estado, según la jurisprudencia del TJUE, incluyen no solamente las ayudas directas mediante transferencias de fondos, sino también las exenciones y demás beneficios fiscales, en tanto generen un efecto equivalente. No obstante, un número importante de ayudas de Estado pueden ser declaradas compatibles con el mercado interior, entre otras materias, con la finalidad de proteger el medio ambiente y la lucha contra el cambio climático. Esta parece ser la solución jurídica que habían utilizado las CC. AA. para evitar el conflicto con la normativa europea. Sin embargo, tal y como mantiene la Comisión Europea, no parece que este tipo de impuestos estén diseñados de tal manera que sirvan para la protección ambiental y en cualquier caso «no está respaldada por ningún estudio o dato».

⁷⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10/2004.

Hasta este punto estamos totalmente de acuerdo con el análisis de la Comisión Europea. Sin embargo, no compartimos su argumentación, según la cual, estamos ante «exenciones al impuesto concedidas al pequeño comercio y algunas tiendas especializadas».

En nuestra opinión, no cabe duda de que, con la aplicación de este impuesto, se está otorgando una ventaja competitiva que distorsiona la competencia en la distribución de bienes y servicios gravando a los grandes centros comerciales, y provocando una situación de desventaja en la competencia y favoreciendo a determinadas empresas. En segundo lugar, parece claro el carácter selectivo de la medida al recaer únicamente sobre un determinado sector empresarial. Sin embargo, no está claro que estemos en presencia de ayudas públicas. Como sabemos, el TJUE ha establecido a este respecto un criterio amplio, incluyendo como ayudas públicas a los beneficios fiscales. No obstante, la ventaja competitiva se produce a través del elemento tributario de la no sujeción. A través de la no sujeción, se excluye del ámbito de aplicación del impuesto y, por tanto, la obligación tributaria ni siquiera llega a nacer al no realizarse el hecho imponible. El TJUE ha señalado que la no sujeción no lleva consigo ninguna transferencia directa o indirecta de fondos estatales, sino que responde únicamente a la voluntad del legislador de establecer un marco legal específico [STJCE de 30 de noviembre de 1993, *Petra Kirsammer-Hack c. Nurhan Sidal*, asunto C-189/91 (NSJ000726)]. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales tiene por finalidad gravar única y exclusivamente a los mismos y, por tanto, la no sujeción para las pequeñas y medianas empresas está plenamente justificada, con lo que no estamos en presencia de una ayuda de Estado, desde esa perspectiva.

Sin embargo, si podría calificarse como ayuda de Estado la afectación de la recaudación del impuesto para el fomento de las pequeñas y medianas empresas (pymes). Desde esta óptica, habría que analizar si estamos ante ayudas públicas compatibles con el Derecho de la UE, ya que las ayudas a la pequeña y mediana empresa se encuentran reguladas en el Reglamento general de exención por categorías. La concreción de los supuestos de hecho y requisitos necesarios para considerar una ayuda de Estado a favor de las pymes compatible con el Derecho de la UE, contrasta con la generalidad de la afectación de la recaudación del impuesto. Esta circunstancia hace que se nos planteen serias dudas sobre la licitud de este tipo de ayudas, salvo que en su efectiva aplicación se tengan presentes los límites establecidos en el reglamento general.

3.2.2. Los impuestos sobre emisiones atmosféricas

Autores como Antón Antón y Bilbao Estrada califican los mecanismos de coordinación establecidos por las CC. AA. en los impuestos sobre emisiones atmosféricas como ayudas de Estado ilegales no compatibles con el Derecho de la UE⁷¹. Los mecanismos de coordinación establecidos por las CC. AA. tratan de paliar la existencia de dos instrumentos económicos que recaen sobre las emisiones de CO₂, de forma simultánea, lo que podría generar un «doble pago» para las em-

⁷¹ Véase ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: «La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de Estado ilegal no compatible?», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 16/2008.

presas sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión. Por otro lado, hay que resaltar que los mecanismos de coordinación consisten en establecer como no sujetas a aquellas empresas sometidas al régimen de derechos de comercio de emisión.

En nuestra opinión, los mecanismos de coordinación establecidos por algunas CC. AA. sobre los impuestos que gravan las emisiones atmosféricas deberían calificarse a efectos de la regulación sobre ayudas de Estado como una exención tributaria. En atención a una adecuada técnica jurídica, no parece que el supuesto de no sujeción sea el adecuado, sino que hubiese sido más correcto establecer una exención fiscal dado que el hecho imponible se realiza. No debemos olvidar que la no sujeción se establece para aquellas instalaciones sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión. Esta cuestión es importante a efectos de delimitar si estamos ante una ayuda pública. Como hemos advertido anteriormente, el TJUE distingue entre la no sujeción y los beneficios fiscales a la hora de delimitar el concepto de ayuda de Estado al considerar que la no sujeción no supone ninguna transferencia de ayuda pública y, por tanto, queda excluida del concepto de ayuda de Estado⁷². Por el contrario, el beneficio fiscal sí que se considera ayuda pública. En el presente caso, debemos catalogar la no sujeción como un supuesto de exención fiscal a la hora de analizar si estamos en presencia de una ayuda de Estado.

En segundo lugar, no se estaría en la mayoría de los casos ante ayudas de Estado por no cumplirse el requisito de la ventaja económica, ya que el beneficio fiscal permite únicamente amortiguar el impacto negativo que supondría aplicar el impuesto sin ningún tipo de beneficio fiscal. El régimen de comercio comienza siendo gratuito con el objetivo de que el impacto negativo que supone estar incluido en el mismo no perjudique la competencia de las mismas. La no sujeción establecida en los tributos autonómicos se alinea con dicha finalidad y, por tanto, en nuestra opinión no existe una ayuda de Estado, ya que los mecanismos de coordinación no otorgan ninguna ventaja económica que falsee la competencia. Este argumento solo es válido en aquellos sectores especialmente afectados por los impuestos sobre emisiones atmosféricas, es decir, para aquellos sectores económicos o empresas con un elevado nivel de intensidad energética. Con base en este argumento, los mecanismos de coordinación se considerarán ayuda de Estado o no en función de la pérdida de competitividad del sector si no se aplicase la no sujeción. En aquellos casos en los que conforme a los criterios arriba señalados, deba considerarse la no sujeción establecida por las CC. AA. ayudas de Estado, entendemos que podría ser compatible con el Derecho de la UE siempre y cuando se cumpliesen los requisitos establecidos en la Directiva sobre ayudas estatales a favor del medioambiente. En el momento de aprobación parece que los mecanismos de coordinación tal y como están establecidos no atienden a los requisitos establecidos en la directrices en relación con la exigencia temporal de los beneficios fiscales, lo que provocaría su incompatibilidad con el Derecho de la UE. Sin embargo, debemos recordar que si no se hubiesen establecido dichos mecanismos se estaría perjudicando al sistema de comercio de derechos de emisión al gravarse a sectores económicos e impedir una adecuada adaptación de sus mecanismos de producción hacia sistemas más respetuosos con el medioambiente. Por último, en los supuestos en los que estemos ante ayudas de Estado,

⁷² STJUE de 30 de noviembre de 1993, *Petra Kirsammer-Hack c. Nurhan Sidal* [asunto C-189/91 (NSJ000726)].

que entendemos compatibles con el Derecho de la UE, serían ilegales por no cumplirse los requisitos establecidos por la UE para un adecuado control de las medidas. En estos casos, nos estamos refiriendo a la obligación de remisión por parte del Estado miembro⁷³ a la Comisión con una descripción sucinta de la medida en el plazo de 20 días laborables a partir de su aplicación y la publicación en internet del texto íntegro de la misma durante todo su plazo de vigencia de la misma⁷⁴.

4. LAS DIRECTIVAS EUROPEAS Y LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

En el ámbito de la imposición indirecta, y a diferencia de la imposición directa, la materia fiscal está mucho más armonizada a nivel europeo. Por ello, sería adecuado que la cesión de competencias normativas sobre tributos estatales de ámbito indirecto se hiciese teniendo en cuenta las directivas aprobadas o que se pretenden aprobar en el futuro en el seno de la Unión Europea. Sin embargo, el actual modelo de cesión de competencias dista bastante de la situación anterior.

4.1. EL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

La STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, asunto C-82/12 (NFIJ053503), declara contrario al Derecho de la UE el IVMDH, conocido comúnmente como céntimo sanitario, por vulnerar la normativa europea. Sobre esta cuestión es importante señalar lo siguiente:

⁷³ En el caso español, la obligación de cumplir con el procedimiento de notificación se contempla en el Real Decreto 1755/1987, de 23 de diciembre, por el que se regula el procedimiento de comunicación a la Comisión de los proyectos de las Administraciones o entes públicos que se propongan establecer, conceder o modificar ayudas internas. En el caso de que se trate de medidas establecidas por las CC. AA. el procedimiento se recoge en el Acuerdo de 29 de noviembre de 1990 de la Conferencia Sectorial para asuntos relacionados con las Comunidades Europeas. En virtud de dicho Acuerdo, las CC. AA. se comprometen a remitir los proyectos de Ayudas a la Secretaría de la Comisión Interministerial para asuntos de la UE.

⁷⁴ El TFUE obliga a los EE.MM. a informar a la Comisión sobre el establecimiento de las medidas nacionales que puedan suponer ayudas de Estado. El mecanismo establecido es a través de notificación y tiene carácter previo (art. 108 TFUE). Con el requisito de la notificación se pretende evitar la aplicación de medidas ilegales por los EE.MM. Por tanto, toda ayuda de Estado está sujeta al deber de notificación. Sin embargo, con la finalidad de agilizar el procedimiento de legalización y compatibilidad de las ayudas de Estado con el Derecho de la UE, se acometió una reforma en el año 2005 que vino a simplificar el requisito de la notificación con la finalidad de simplificar y reducir los trámites. Esta modificación ha permitido que determinadas medidas queden exceptuadas de notificación previa. En concreto, no es necesario una notificación previa para aquellas medidas que sean consideradas ayuda *de minimis* ni tampoco aquellas que tengan encaje en alguno de los supuestos recogidos en el Reglamento general de exención por categorías. No obstante, en este último supuesto, el procedimiento de notificación se sustituye por la remisión de un informe de la medida por parte del Estado miembro a la Comisión con una descripción sucinta de la medida en el plazo de 20 días laborables a partir de su aplicación y la publicación en internet del texto íntegro de la misma durante todo su plazo de vigencia de la misma.

Antes de la aprobación de este impuesto, se consultó a la Comisión Europea la posibilidad de aprobar impuestos específicos sobre el consumo específico y si ello era compatible con la Directiva IVA y la Directiva de Impuestos Especiales (en adelante, Directiva de II. EE.). La contestación a este respecto fue clara y concisa, confirmando tal posibilidad siempre y cuando el objetivo perseguido fuese otro al principalmente presupuestario, es decir, que tuviese una finalidad específica⁷⁵. El concepto de finalidad específica ha sido delimitado por la jurisprudencia del TJUE. En este sentido, el TJUE considera que un tributo tiene finalidad específica cuando la misma se deriva de su estructura (en particular, el hecho imponible o el tipo de gravamen) y no de la mera afectación⁷⁶. En segundo lugar, la Directiva de II. EE. no permite que el devengo de este tipo de impuestos se produzca en fase minorista. Ambas cuestiones provocaban que este tributo fuese desde su creación contrario al Derecho de la UE.

Estas razones llevaron a la Comisión a abrir un procedimiento de infracción en el año 2011. Sin embargo, la Comisión Europea no denunció a España ante el TJUE, al suprimir el impuesto e integrarlo en el Impuesto sobre Hidrocarburos en el año 2012.

Con esta medida, el Estado español salva las observaciones que la Comisión Europea consideraba contrarias al Derecho de la UE, tanto las relativas al devengo como a la finalidad específica. Sin embargo, esta situación no impidió el planteamiento de numerosos litigios ante los tribunales españoles que desembocaron en una cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña al TJUE, siendo el resultado la sentencia anteriormente comentada⁷⁷.

A pesar de lo anterior, la Directiva sobre fiscalidad de productos energéticos solo admite la diferenciación de tipos de gravamen por motivos relacionados con la calidad del producto energético y el uso del mismo, pero no por motivos regionales y, por tanto, los tipos autonómicos del reformado Impuesto sobre Hidrocarburos son contrarios a la directiva⁷⁸.

No es de esperar que la Comisión Europea abra procedimiento de infracción contra el Reino de España por esta razón, en la medida en que la propuesta de modificación de la Directiva sobre fiscalidad de productos energéticos permite esta cuestión, de lo que se deduce que ha habido un acuerdo entre el Estado español y la Comisión Europea. Sin embargo, nada impide a los contribuyentes el planteamiento de nuevos litigios que puedan terminar obligando al Estado español a

⁷⁵ Carta de 6 de abril de 2001 en el Anexo B del *Informe sobre la Reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales.

⁷⁶ CALVO VÉRGEZ, J.: «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2012, págs. 41 a 68; BORRERO MORO, C. J. «La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos en el sistema de financiación autonómico», *Crónica Tributaria*, núm. 137, 2010, págs. 67 a 91.

⁷⁷ HERRERA MOLINA, P. M.: «STJUE 27 de febrero de 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora: El céntimo sanitario es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse», *ECJ Leading cases*, marzo, 2014.

⁷⁸ UTANDE, J. M.: «Corresponsabilidad fiscal de las CC. AA. y Derecho de la UE: un difícil equilibrio», VV. AA., *El impacto del Derecho de la UE en el Poder tributario de las CC. AA.*, Aranzadi, 2011, págs. 47 a 81.

que vuelva a modificar esta materia al ser claramente contraria a la actual Directiva sobre fiscalidad de productos energéticos.

4.2. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El actual modelo de cesión de competencias normativas también provoca que se esté vulnerando el Derecho de la UE en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) por las siguientes razones:

En primer lugar, las CC. AA. tienen competencia para establecer tipos de gravamen propios en TPO y AJD. Esto ha llevado a las CC. AA. a establecer tipos de gravamen incrementados en el IAJD para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se ejercite la opción de renuncia a las exenciones en el IVA para de esta forma compensar la disminución que les produce dicha renuncia en la recaudación por la modalidad de TPO. Además, algunas CC. AA. complementan la situación anterior con el establecimiento de tipos reducidos en la modalidad de TPO para determinadas operaciones inmobiliarias en las que, teniendo derecho a ello, el vendedor renuncie a la exención del IVA, incentivando aún más la decisión de no renunciar a la exención del IVA y tributar por TPO.

Entendemos que esta situación podría vulnerar la regulación establecida en la Directiva IVA al producir una distorsión en el adecuado y lógico funcionamiento del IVA, como es el mecanismo jurídico de la renuncia a la exención del IVA, cuya finalidad radica en evitar las consecuencias derivadas de la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones establecidas en la Ley del impuesto. El TJUE ya ha señalado (STJUE de 15 de julio de 2010) que el derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse por los EE. MM. al formar parte del mecanismo del IVA y, por tanto, los EE. MM. no tienen potestad para supeditar el ejercicio de este derecho a requisitos que no vengan establecidos en las normas comunitarias. En este sentido, la Academia entiende perfectamente trasladable este argumento a la renuncia a la exención en el IVA y, por tanto, las CC. AA. no deben condicionar el derecho a optar a la renuncia a la exención en el IVA⁷⁹.

Por otra parte, debemos tener presente que la imposición indirecta sobre concentración de capitales es una materia que ha sido armonizada de manera parcial en la UE. Dicha regulación recae fundamentalmente sobre la regulación del IOS, pero entendemos que también puede afectar al IAJD en relación con los gravámenes que recaen sobre los documentos públicos a través de los cuales se formalizan determinadas operaciones societarias cuya tributación indirecta está expresamente prohibida por la Directiva de concentración de capitales.

⁷⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y otros: «Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *Estudios Jurídicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, pág. 251.

LOS BONUS COMO COMPONENTE DEL PRECIO DE VENTA. INCIDENCIA EN EL IVA

Carlos Lamoca Pérez

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La distribución comercial a través de concesiones y franquicias ha experimentado tan importante crecimiento en nuestro país que hoy es difícil encontrar establecimientos autónomos en las más apreciadas zonas comerciales de las ciudades españolas. Las MARCAS han desembarcado en la distribución comercial a través de concesiones y franquicias a las que imponen sus criterios comerciales, de tal forma que convierten los contratos que unen a ambas partes en paradigmáticos contratos de adhesión. No sorprende pues que en la formación del precio de venta al consumidor final, sea la MARCA la que fije tal precio. Eso sí compensando al franquiciado de la posible pérdida de margen comercial que la reducción suponga, mediante BONUS y reintegro de los descuentos obligados. De esta forma el franquiciado obtiene su ingreso, no solamente a través del precio, sino también a través de tales BONUS y reintegros.

En este trabajo se analiza la incidencia que tales prácticas tienen en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Palabras claves: precio diferido, adhesión, marcas y vinculación.

Fecha de entrada: 05-03-2016 / Fecha de aceptación: 04-04-2016

VAT: BONUS AS COMPONENTS OF THE PRICE OF TRANSACTIONS

Carlos Lamoca Pérez

ABSTRACT

Commercial distribution through concessions and franchises has experienced such significant growth in our country that today is hard to find autonomous establishments and the most prized commercial areas of the Spanish cities. BRANDS have landed in the commercial distribution through concessions and franchises to impose their commercial criteria, so as to make the contracts that bind both parties in paradigmatic form contracts. Not surprisingly, in the formation of the selling price to the final consumer, which is the BRAND set such a price. Yes compensating the franchisee possible loss of profit margin that the reduction would, by BONUS and reimbursement of forced discounts. Thus the franchisee gets their income, not only through the price, but also through such BONUS and refunds.

In this paper the impact such practices have on the value added tax is analyzed.

Keywords: deferred price, accession, brands and entailment.

Sumario

1. Introducción
2. Descuentos reintegrables y bonus. Concepto y naturaleza
3. Bonus y descuentos. Incidencia fiscal en las bases imposables de IVA
4. Descuentos reintegrables impuestos por el franquiciador-concedente
 - A) Aplicación del artículo 78.Uno de la LIVA
 - B) Aplicación del artículo 78.Tres.2.º de la LIVA
 - C) Conclusiones
5. Bonus y descuentos comerciales no reintegrables
 - A) Descuentos comerciales no reintegrables para el franquiciador-concedente
 - B) Bonus
6. Incidencia del régimen de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades

1. INTRODUCCIÓN

Los contratos que unen a franquiciados y concesionarios con marcas franquiciadoras y cedentes ofrecen una serie de características particulares y diferenciadoras cuyo substrato común viene a ser la especial relación que une a ambas partes: La posición dominante asumida por el franquiciador. Este, titular de la marca o nombre comercial y de todo el *know how* que, ambos, llevan aparejados, impone sus cláusulas y condiciones en un mercado extremadamente estrecho, donde la distribución y, por tanto, la competitividad resultan claves a la hora de colocar el producto o servicio.

Esa distribución, originariamente asumida por el comerciante, lo es ahora por el fabricante o franquiciador, si bien y casi siempre, no exponiendo sus recursos materiales de forma directa al devenir de los vaivenes del mercado. Por el contrario, son los franquiciados-concesionarios los que, utilizando la marca e imagen comercial del franquiciador, asumen el coste patrimonial que supone su irrupción en el mercado, bajo el precario paraguas antirriesgo de la franquicia y la concesión. El franquiciado, el concesionario, no tiene más remedio que apalancarse financieramente y adherirse a unas condiciones de contratación que le son impuestas y que para nada resultan no solo discutibles, sino tan siquiera negociables. Con el hándicap añadido de que tales condiciones contractuales no permanecen inmutables a lo largo del tiempo, sino que, las mismas, soportan alteraciones que, en cada día más frecuentes casos, llevan al desistimiento de la relación por parte del franquiciado, incapaz de afrontar los nuevos escenarios diseñados por el franquiciador.

Los múltiples problemas que este tipo de contratos provocan no solo no han ido disminuyendo sino que, por el contrario, han arreciado espectacularmente. Basta salir a las calles y centros comerciales para ver el tremendo desembarco que el régimen de franquicias y concesiones ha tenido en los tradicionales sectores del comercio y los servicios. Si en un primer momento este tipo de relaciones comerciales se residenciaban casi exclusivamente en el segmento de concesionarios de automóviles, hoy en día ha invadido todo tipo de apartados de la actividad económica. Si en un primer momento se apreció el claro beneficio que supuso para el consumidor final la irrupción en el mercado de grandes cadenas franquiciadas (efecto que aún persiste), no por ello hemos de apagar las alertas que, en un futuro, pudieran avisarnos de los peligros que, sobre la competencia, pudieran crear estas estructuras claramente oligopolistas. La acumulación de la oferta en, cada vez, menos manos ha de controlarse por los órganos reguladores a fin de evitar que nuestros mercados tradicionales, originariamente microdispersos y poco eficientes en materia de costes de compras, se conviertan en claros oligopolios de oferta, con el consiguiente riesgo que ello comporta respecto de la fijación de precios.

2. DESCUENTOS REINTEGRABLES Y BONUS. CONCEPTO Y NATURALEZA

No son conceptos coincidentes ni obedecen a las mismas causas. Aunque, debido a que el receptor de ambos es siempre el franquiciado-concesionario, y el pagador la marca, ofrecen un perfil similar en cuanto a la naturaleza jurídico-fiscal que cabe atribuirlos.

Por un lado, los bonus son retribuciones que paga el franquiciador-concedente (la marca) a sus concesionarios-franquiados en función de unos parámetros por objetivos que se fijan generalmente, respecto de la consecución de volúmenes determinados de ventas. Por otro lado, los descuentos reintegrables son rebajas que hace, inexcusablemente, el franquiciado-concesionario al comprador final del producto y que, también, son retribuciones que va a pagar la marca, mediante el correspondiente reintegro de su importe al vendedor. En ambos casos pues, corren a cargo de la marca. Es este el denominador común que los identifica como partes similares del negocio de la venta en franquicia-concesión.

La posición preeminente que, en el contrato, adopta el concedente o franquiciador tiene como una de sus consecuencias el que aquel se implique directamente en la política comercial y de ventas del franquiciado o concesionario. Claro está que hay intereses comunes en tales políticas, pues a ambos les interesará vender y vender al mejor precio además de lograr la fidelización futura que, como complemento, a la venta ha de conseguirse mediante esta. Pero la cuantificación, la materialización de esos intereses comunes en el afán compartido de la venta, se va a remunerar inevitablemente y en su mayor parte con los criterios que dimanen desde la posición del dominante en la relación. Aun así, siempre habrá un ámbito de la comercialización que responda estrictamente a los intereses del vendedor-concesionario-franquiado, pero reducido y, desde luego, una vez se hayan observado las normas de conducta generales de toda la red de franquicias y concesiones que haya generado el dominante. Dentro de ese ámbito de actuación, podrá el franquiciado-concesionario practicar los descuentos y mejoras del precio que estime oportunos. Pero como hemos dicho, de forma reducida y puntual dada la cercanía que la frontera de ese ámbito va a tener con una hipotética entrada.

El hecho de que sea la marca la que fije precios de venta, en muchos casos por debajo del coste de adquisición que significan para el franquiciado-concesionario, obliga a la misma a establecer una serie de compensaciones que eviten las pérdidas en el negocio del vendedor. Y es ahí donde hacen acto de presencia los bonus. Estos, junto con los descuentos obligatorios que, posteriormente, son reintegrados por la marca, tratarán de enjugar el desequilibrio que las operaciones de venta han provocado en la cuenta de resultados del franquiciado-concesionario.

El bonus adquiere tal importancia cuantitativa que, en mercados de competencia extrema como son los de las franquicias-concesiones, viene a suplir el margen comercial que debiera percibir el franquiciado-concesionario en sus ventas para no caer en pérdidas. Y es que es frecuente que esto ocurra sobre todo en productos que requieren un servicio posventa de importancia considerable, cual es, por ejemplo, el sector de la automoción. En este segmento de las concesiones, la competencia es un factor que puede llegar a desestabilizar las pequeñas concesiones. Ello hace que la política de ventas sea asumida casi absolutamente por la marca, fijando precios, descuentos y bonus para el franquiciado-concesionario que le permitan subsistir y hagan viable su negocio. La marca fija pues no solo el precio de venta al concesionario, sino también el precio de venta a consumidor final, a salvo, claro está, del esfuerzo comercial que, unilateral y personalmente, quiera hacer el franquiciado-concesionario, por su cuenta y riesgo.

3. BONUS Y DESCUENTOS. INCIDENCIA FISCAL EN LAS BASES IMPONIBLES DE IVA

La incidencia de bonus y descuentos reintegrables por la marca se va a analizar exclusivamente respecto del efecto que los mismos provocan en la cuantificación de la base imponible del IVA. Para ello hemos de tener en cuenta las siguientes normas:

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA):

- Artículo 78.Uno: «La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».
- Artículo 78.Tres.2.º: «Tres. No se incluirán en la base imponible: [...] 2.º los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones».

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT):

- Artículo 13, «Calificación»: «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».
- Artículo 17.5: «Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

La premisa que nos va a llevar a la calificación jurídico-fiscal de la operación no es otra que el hecho de que los precios de venta se puedan ver alterados, bien por imposición de la marca, o bien porque el vendedor opte por obtener su margen comercial, no a través de tal precio de venta, sino mediante la compensación que le supone conseguir un objetivo determinado de ventas. En el primer caso, descuentos, será la marca la que reponga la reducción del margen comercial que le imponga. En la segunda situación, bonus, el escenario es más complejo, dado que habrá que analizar en qué medida el incremento de las ventas que lleva a la consecución del bonus se logra:

- Bien mediante auténticas ventas a terceros y a precios de mercado.
- Bien mediante auténticas ventas a terceros con rebajas significativas que reducen el precio por debajo del de mercado y que se esperan recuperar a través del bonus.
- O bien, finalmente, mediante ventas instrumentales (compras a la marca por parte de la propia concesión o mediante sociedades y personas *ad hoc*).

4. DESCUENTOS REINTEGRABLES IMPUESTOS POR EL FRANQUICIADOR-CONCEDENTE

Nos encontramos ante situaciones de descuentos decididos por la marca y que luego son reintegrados por la misma. Estos descuentos, después de practicados, se recuperan por el franquiciado-concesionario mediante la emisión de factura a cargo del franquiciador-concedente (facturas en las que se repercute IVA). En estos casos, las cuestiones fundamentales a afrontar estriban en:

- Dilucidar si las reducciones de precio que se consignan en factura de venta al consumidor final son jurídica y sustancialmente *descuentos*, no solo en el sentido mercantil que a tales partidas cabe atribuir, sino en el sentido fiscal que el artículo 78 de la LIVA requiere.
- Incluso y si llegáramos a una conclusión positiva respecto de la calificación de esas partidas como *descuentos*, dilucidar si esos pretendidos descuentos se hacen «en función de la operación de venta»; y si esos pretendidos descuentos «constituyen remuneraciones de otras operaciones».

La relación jurídico-negocial que une al franquiciador-concesionario con la marca tiene todos los elementos que confluyen en un contrato típico de adhesión, donde es la marca la que fija todas y cada una de las cláusulas del mismo, limitándose el concesionario a prestar su aceptación a las condiciones impuestas. La política comercial no podía ser pues una excepción a los parámetros jurídicos de este contrato. Es la marca la que determina campañas y descuentos, la que fija bonus por objetivos de ventas y la que, en fin, lleva a cabo una política comercial de implantación obligatoria para cualquier franquiciador-concesionario.

Es la trascendental incidencia de los anteriores principios comerciales y sus efectos sobre la cuenta de resultados del franquiciador-concesionario los que nos pueden ofrecer la pauta a seguir para calificar las detracciones de precio que se efectúan en factura por parte del concesionario.

El descuento, en una operación de venta, ha de traer como consecuencia la absoluta falta de recuperación del mismo. El descuento no se recupera: se pierde y por ello es descuento. Indudablemente puede ser que el esfuerzo que para el comerciante significa el descuento redunde en un incremento genérico de las ventas, pero, de principio y directamente, el descuento en una operación concreta provocará una reducción del margen de tal operación. Resulta así que, si bien podemos hablar de descuento de una forma personal para el comprador que no paga todo el precio, no lo podemos hacer ni para la operación en sí misma considerada esta de forma objetiva, ni para un vendedor que sabe de antemano que ya lo tiene recuperado. El vendedor «descuenta» porque se lo impone la marca, porque la marca le obliga y claro está, y como última causa, porque sabe que ese descuento se lo va a reponer quien le obliga a hacerlo. En suma, «descuenta» porque «no descuenta». Y desde luego, él, el concesionario, no lo hace «en función de la operación de venta», sino en función de cumplir con lo que la voluntad de la marca le impone.

En cualquier caso, la medición del efecto primario del descuento sobre la cuenta de resultados resulta fácilmente apreciable en todas aquellas situaciones en las que el descuento supone una rebaja del precio final por debajo del coste de adquisición y, por tanto, un directo resultado negativo. O lo que es lo mismo: una venta con pérdidas netas. ¿Es esa rebaja impuesta un descuento? En situaciones normales está claro que no estaría dispuesto el franquiciado-concesionario a hacer más descuentos que los que le conviniesen a su propia política comercial y que, obviamente, en determinados casos, le pueden provocar una pérdida sobre el coste de adquisición del producto. Estos sí serían descuentos en el sentido estricto del término. Pero no lo pueden ser aquellos que se le imponen y que después se reintegran. Estos son otra cosa.

A) APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78.UNO DE LA LIVA

En principio resulta aplicable a este tipo de situaciones el artículo 78.Uno de la LIVA. La entrega del producto habría de hacerse por el importe total de su precio, menos los descuentos que el propio concesionario y en su nombre y por su cuenta efectúe. Los descuentos que realice por imposición de la marca no serían descuentos comerciales, sino, simplemente, importe puro de la contraprestación. Esta comprendería tanto el precio que paga el cliente, como la parte del precio que paga la marca. La suma de ambas partidas compondría, pues, la base imponible de la operación de entrega del producto y, como tal, habría de figurar en la factura emitida por el concesionario. Sin perjuicio de que, en la misma factura y sin incidencia en la base imponible, se le reduzca el precio a pagar al cliente. Nada que objetar a ello, siempre que este cliente pague el impuesto correspondiente al importe real de la base imponible.

Se puede argüir en contra de la anterior línea argumental que la sociedad ingresa todo el IVA de la operación, dado que factura a la marca y, separadamente, el importe de los descuentos. Sin perjuicio del incumplimiento que supondría el no atribuir a la operación de entrega del vehículo su real base imponible, se produce un claro perjuicio para la Hacienda Pública en todos aquellos casos en los que el comprador del producto tiene derecho a deducir el impuesto. Y ello porque, cuando el adquirente del producto no tiene derecho a deducir, toda la cuota se ingresa en el Tesoro. No ocurre lo propio en las situaciones aludidas, puesto que la cuota soportada pasa a deducirse en la marca, con el consiguiente perjuicio para el Tesoro Público.

Veamos una situación a título de ejemplo:

EJEMPLO 1

Supongamos que la marca ha soportado cuotas de IVA por 5 unidades monetarias. Vende al concesionario por 100 y le impone que este venda al consumidor final también por 100, con una rebaja de 20 sobre el precio de catálogo que es 120. Tipo aplicado 21 %.

.../...

.../...

a) Ventas sin inclusión en factura de los descuentos decididos por la marca

IVA soportado	IVA repercutido	Ingreso en el Tesoro	Sujeto pasivo
5	21	16	Marca
21	25,20	4,2	Concesionario (1)
	4,2	4,2	Concesionario (2)
4,2		(-4,2)	Marca
Total ingreso en el Tesoro		20,2	
(1) Venta al consumidor final por parte del concesionario.			
(2) Facturación a la marca del importe del descuento.			

b) Ventas con inclusión en factura de los descuentos decididos por la marca

IVA soportado	IVA repercutido	Ingreso en el Tesoro	Sujeto pasivo
5	21	16	Marca
21	21	0	Concesionario (1)
	4,2	4,2	Concesionario (2)
4,2		(-4,2)	Marca
Total ingreso en el Tesoro		16	
(1) Venta al consumidor final por parte del concesionario.			
(2) Facturación a la marca del importe del descuento.			

La facturación separada del descuento a la marca supone un ingreso en el Tesoro, menor en 4,2 unidades, respecto de lo que correspondería de haberse facturado correctamente la base imponible al consumidor final. Claro está que puede aducirse que la marca trasladará el coste que le supone el pago de los descuentos al concesionario hacia los precios de los nuevos productos que le transmita. Con ello la base de IVA a repercutir se incrementaría en esos descuentos y se ingresarían las cuotas descontadas. Sin perjuicio del coste financiero que se infiere a la Hacienda Pública, hay que tener en cuenta: Primero, que tales costes se incorporen efectivamente al precio de los futuros productos; y segundo, que la cadena vuelve a comenzar, puesto que el ingreso de esas cuotas de IVA repercutido volverán a neutralizarse con las mayores cuotas a deducir que suponen los descuentos que se paguen al concesionario.

B) APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78.TRES.2.º DE LA LIVA

- Artículo 78.Tres: «Tres. No se incluirán en la base imponible:

[...] 2.º los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones».

La premisa para abordar la posible existencia de «otras operaciones» distintas a la de las compraventas se apoya en el hecho de que la recuperación del descuento impuesto por la marca se produce mediante la emisión de una factura *ad hoc* por parte del concesionario.

Podemos pensar que, dado que el franquiciado-concesionario recupera los descuentos acordados por la marca a través de posteriores facturas emitidas contra la misma, lo que está sucediendo realmente es que tal concesionario presta un servicio a la marca y que por ese servicio factura una retribución a la misma. Un servicio que podríamos calificar como de promoción de ventas. Este servicio hipotético de promoción «a y de» la marca tendría también como destinatario, no solo al franquiciador-concedente, sino al propio franquiciado-concesionario por lo que puede significar en el incremento de sus ventas. Así estaríamos ante un servicio de promoción de ventas no remunerado más que por su coste directo, sin margen y sin acumulación del coste financiero que, para el concesionario, deriva del decalaje temporal entre descuento y reintegro. Sin margen porque la neutralización entre descuento y reposición del mismo invalida la posibilidad de cualquier margen que venga a retribuir el excedente que debiera suponer la prestación del servicio.

El camino para llegar a esa conclusión es bastante complejo. Habría que entender que descuento y facturación son partes de una misma operación: prestación de un servicio. El concesionario presta a la marca el servicio de promoción de ventas, cuya principal exteriorización es rebajar el precio. Esa rebaja del precio no es sino un coste del servicio que se presta por el concesionario, en la medida en que reduce su excedente empresarial.

Por último y para recuperar ese coste, factura su importe a cargo de la marca. O lo que es lo mismo, la minoración que se produce en el precio de venta a consumidor final no es otra cosa que una parte (el coste) de la remuneración que por el servicio de promoción de ventas va a realizar el concesionario. Pues bien, en el caso de que se concluyera que hay servicio y que tal servicio ha de considerarse retribuido exclusivamente por el reintegro de su coste, el artículo 78.Tres ordenaría excluir el descuento, como minoración de la base imponible del IVA.

No obstante, no es esta la posición que entendemos ha de tomarse como adecuada a los hechos que concurren en la relación negocial. El hecho de que, por parte del franquiciado-concesionario, solamente se obtenga de la marca el descuento pone de manifiesto que el hipotético servicio de «promoción de ventas» no se estaría retribuyendo de forma explícita. Más parece que estamos ante una pura y simple refacturación de costes que no han de correr por cuenta del concesionario. El conce-

sionario factura, descontando, al cliente final según lo impuesto por la marca para, al mismo tiempo, refacturar el importe del descuento-adelanto a la marca a fin de que esta le reponga su importe.

Aunque solamente sea a efectos de simple apunte, sí que es oportuno llamar la atención sobre la conveniencia de revisar la calificación jurídico-mercantil del contrato que une a franquiciadores-concedentes con franquiciados-concesionarios. Nos encontramos ante paradigmáticos contratos de adhesión en los que el control de la política de ventas (en determinados casos, mucho más que eso) y las múltiples y variadas imposiciones que recibe el adherido nos llevan a pensar que, más que estar en presencia de contratos de compra de productos para luego venderlos, en nombre y por cuenta propia, estemos ante materiales contratos de comisión en nombre propio y por cuenta ajena. La capacidad de decisión en las ventas está tan disminuida en el franquiciado-concesionario que más parece actuar como un comisionista. Como hemos dicho, solo apuntamos por lo que no entramos a valorar esta posibilidad más que recordando lo que dice el artículo 15, «Calificación», de la LGT: «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».

C) CONCLUSIONES

A tenor de la exposición seguida hasta este momento, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- Que los descuentos hechos en factura al cliente final y reintegrados por la marca han de formar parte de la base imponible consignada en la factura citada.
- Que no existe un servicio de promoción de ventas proporcionado por el franquiciado-concesionario a la marca.
- Que, conforme al artículo 13 de la LGT, podrían llegar a calificarse determinados tipos de contratos, como de comisión en nombre propio y por cuenta ajena. Con aplicación de las normas previstas en la LIVA para la conformación de las bases imponibles en este tipo de negocios.

5. BONUS Y DESCUENTOS COMERCIALES NO REINTEGRABLES

Aunque de diferente naturaleza formal, la finalidad que se consigue con unos u otros puede ser la misma.

A) DESCUENTOS COMERCIALES NO REINTEGRABLES PARA EL FRANQUICIADOR-CONCEDENTE

En el caso de descuentos comerciales, nos vamos a encontrar ante descuentos no reintegrables por la marca y, por tanto, asumidos íntegramente por el franquiciado-concesionario. En principio,

su deducción en la base imponible parece que no ofrece problema alguno. No obstante habría que analizar si el hipotético incremento de ventas que puedan suponer lleva a la obtención de un bonus que viene a suplir la rebaja en el precio del consumidor final. Tarea compleja pero no insalvable.

Puede ser que un descuento comercial concreto que practique el franquiciado-concesionario para facilitar una venta suponga que esa venta o ventas traigan aparejada la obtención de un bonus. ¿Es eso un descuento en sentido estricto? ¿Supone una pérdida de flujos *in-flow* netos para el franquiciado-concesionario? Está claro que no. Que no se pierde *in-flow* y que, por tanto, ese descuento no es tal descuento. Y que, por tanto, la base imponible de la operación de venta debiera contener como componente ese descuento-bonus.

En todo caso son cuestiones de prueba material pero que, entendemos, es oportuno poner de manifiesto a fin de prever este hipotético tipo de contingencias.

B) BONUS

Enlaza con el apartado anterior (al cual englobaría). En general, son situaciones en las que el bonus por objetivos compensa total o parcialmente el descuento, tanto comercial, como el impuesto por la marca pero no reintegrable específicamente, sino reintegrable a través de una mejora en el bonus: bien en las condiciones para su consecución, bien en su cuantía.

Así como en el caso de descuentos reintegrables es la marca quien impone sus criterios, en este tipo de situaciones, es el propio franquiciado-concesionario quien toma las decisiones sobre el descuento a fin de que, este, sirva de vehículo para llegar a un determinado volumen de ventas que, a su vez, procuren la consecución del bonus. Claro está que la marca puede actuar promocionando los descuentos comerciales en el concesionario (formalmente no reintegrables). Y lo puede hacer, como hemos dicho, forzando el atractivo del bonus de forma tal que al concesionario le resulte rentable rebajar y asumir el descuento, si, a cambio, obtiene el bonus como *cash flow* salvador del excedente empresarial. Cuestiones de prueba que requerirían un análisis caso por caso pero que, es evidente, que desnaturalizarían la calificación de descuento comercial a una partida que va a ser recuperada mediante otros medios ligados a la misma de forma ineluctable.

Para el franquiciado-concesionario, la consecución del bonus puede interesarle de tal forma que lo lleve a realizar una política de descuentos en las ventas (incluso a «pérdidas»), cuyo importe se vea compensado por la percepción del correspondiente bonus. La situación y la argumentación es similar a la expuesta en los casos anteriores, con la única salvedad de que, aquí, es el franquiciado-concesionario quien toma la decisión de trocar el margen (o parte de él), que le iba a reportar la venta, por el bonus que le asegura la consecución del objetivo. Esa opción entendemos que no puede desdibujar la cuantía de la base imponible de la operación sujeta al impuesto. Esta ha de fijarse conforme al artículo 78 de la LIVA, sin que pueda ser alterada por actos o convenios de los particulares (art. 17 de la LGT).

Como ya se ha dicho, podrá el franquiciado-concesionario hacer todos los descuentos que entienda oportunos pudiendo llegar incluso a la pura y simple donación del producto. Pero la ca-

lificación fiscal que proceda respecto de tales minoraciones de la base imponible ha de hacerse conforme a la normativa tributaria y esta exige que el «descuento» sea «descuento» y que, por ello, reporte una minoración automática e irre recuperable en el precio de esa operación. Si resulta que se descuenta a sabiendas de que, más tarde e inexorablemente, el bonus reintegrará total o parcialmente tal detracción de base, no estamos ante un descuento asumible por el artículo 78 de la LIVA. La entrega como operación sujeta ha de medirse por todo el importe dinerario que genera: directamente por el precio reducido en el descuento; e indirectamente por la parte de bonus que, a su vez, **genera la propia operación** y que viene a compensar el descuento.

Es pues la cuantificación de la figura civil del «lucro cesante» en la operación formal de venta al consumidor final la que ha de tomarse como referencia para compararla con la suma de los descuentos reintegrados por la marca y los bonus alcanzados por objetivos de ventas. El «lucro cesante» se medirá por la diferencia entre el precio de mercado o catálogo y el precio real obtenido del consumidor final. Este importe habrá de compararse con los ingresos obtenidos por la marca, derivados de bonus y reintegro de descuentos por parte de tal marca. Esa parte de «lucro cesante» que coincida con los ingresos venidos de bonus + reintegro de descuentos ha de formar parte de la base imponible del IVA. El resto, estos sí, son ingresos no incorporables a la base imponible del IVA que se repercute al consumidor final.

Veamos un ejemplo.

EJEMPLO 2

• Precio de coste para el franquiciado-concesionario	100
• Precio de catálogo (PVP recomendado)	120
• Descuento reintegrable impuesto por la marca	30
• Bonus por objetivos de esta venta	3
• Descuento comercial asumido por el franquiciado	1

El precio de venta al consumidor final, sin correcciones en base, será:

$$120 - 30 - 1 = 89$$

La factura correcta a emitir sería:

• Precio catálogo	120
• Descuentos	31
• Precio final	89
• Base imponible de IVA (120 - 1)	119

.../...

.../...

El franquiciado-concesionario va a obtener por la operación: 89 del consumidor final; 30 de la marca por reintegro de descuentos; y 3 también de la marca por bonus. En total 122, de los cuales 120 derivan del precio de catálogo. Y 2 de la consecución de un bonus que no viene a remunerar directamente el descuento, salvo que se pruebe una ilación directa entre el descuento comercial no reintegrable que efectúa el franquiciado-concesionario (1 unidad monetaria), precisamente con la consecución de ese bonus. Sí así fuera, la base imponible del IVA no se rebajaría en tal descuento comercial y sería de 120, coincidente pues con el precio de catálogo.

Aunque no se ajuste a la generalidad del tema que estamos tratando, incidencia del bonus en la cuantificación de la base imponible de IVA de todo tipo de franquicias y concesiones, no podemos dejar de aludir a un problema colateral que se plantea de forma específica en el sector de concesionarios de automoción, cuando es el bonus el que mueve voluntades. En estos casos es casi inevitable que, para obtener tales bonus, sea necesario «vender» el número de vehículos que requiera el objetivo fijado por la marca. Cuestión compleja y que, en determinados casos, requiere que sea el propio concesionario quien adquiera las puntas de vehículos que son necesarios para llegar a conseguir el bonus. Así sucede que el concesionario o sociedades o personas vinculadas al mismo, llevadas por la necesidad, automatriculan el vehículo para luego y con tiempo, pasar a enajenarlos a clientes: vehículos kilómetro 0, vehículos de demostración, vehículos de flota de la concesión... En los casos mencionados, se puede producir un efecto claramente perjudicial para el concesionario por el simple hecho de que la automatriculación del vehículo puede suponer un cambio de afectación del mismo, desde su naturaleza jurídico-fiscal de bien de circulante (mercaderías) a la de bien de inversión-elementos de inmovilizado.

A fin de centrar el problema, es necesario tener en cuenta la siguiente doctrina:

- 1.^a Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) de 14 de octubre de 1996: «Constituye un autoconsumo de bienes la matriculación de vehículos a su propio nombre por una sociedad dedicada a la fabricación y venta de automóviles, para atender las necesidades de la propia sociedad en los desplazamientos que realizan sus empleados».
- 2.^a Consulta de la DGT 148/1999, de 8 de febrero (NFC009089): «Una sociedad dedicada a la fabricación de automóviles que pone a algunos, a disposición de sus empleados para atender sus necesidades privadas, debe liquidar el IVA correspondiente al autoconsumo de servicios».
- 3.^a Consulta de la DGT V1407/2008, de 7 de julio (NFC030754): «La afectación de la finca para ser utilizada como bien de inversión da lugar a un autoconsumo, si bien el mismo no se encuentra sujeto, ya que, en caso de haberse adquirido un bien en idénticas circunstancias a terceros, el IVA soportado, hubiera sido completamente deducible».

- 4.^a Consulta de la DGT de 2 de marzo de 1995 (NFC009007): «El cambio de afectación de vehículos automóviles adquiridos por concesionarios de automoción, para utilizarlos como vehículos de demostración, no se considera autoconsumo de bienes».

Las conclusiones que se deducen de la doctrina enunciada y su aplicación a situaciones de automatriculación serían las siguientes:

- Pueden darse dos tipos de autoconsumos: un autoconsumo de bienes, en el momento en que se produce la automatriculación; y un segundo autoconsumo, cuando ya matriculado el vehículo se produce una cesión del uso del mismo a los empleados, para satisfacción de sus necesidades privadas.
- El autoconsumo de bienes no se produce si el cambio de afectación (de circulante en bien de inversión) se hace para usar el vehículo, exclusivamente, en servicios de demostración.
- Tampoco hay autoconsumo de bienes, si de haber adquirido el bien a terceros, el IVA soportado hubiera sido completamente deducible.
- Solamente hay autoconsumo de servicios cuando el uso que se haga del vehículo, sea para satisfacer necesidades privadas.

Como establece el artículo 95 de la LIVA, los vehículos automóviles únicamente pueden deducir el 100 % de las cuotas soportadas, cuando estén afectos exclusivamente a la actividad empresarial, circunstancia esta que debe probar el obligado tributario (*probatio diabolica*). No obstante, el propio artículo 95, consciente de las dificultades de prueba de la afectación exclusiva, faculta para deducir el 50 % de tales cuotas, siempre que se pruebe que el vehículo está afecto a la actividad (en mayor o menor medida). Así pues, cuando el concesionario matricula el vehículo y lo destina a atender las necesidades de la propia sociedad (no servicios de demostración), ha de liquidar autoconsumo de bienes. El problema surge, pues, cuando luego de matriculado el vehículo, el kilometraje (sea el que sea) detecta que se ha utilizado el vehículo. Una vez probada esa utilización, debe ahora probar el obligado tributario que, la misma, lo ha sido en servicios de demostración, dado que si no lo hace, se podrá concluir a *sensu contrario* que ha sido utilizado para otros fines y deberá liquidarse el autoconsumo de bienes, autorrepercutiendo el 100 % de las cuotas correspondientes y deduciendo solamente el 50 % de tales cuotas (salvo que se pruebe una afectación «exclusiva»). Nótese que se da la circunstancia de que, caso de haberse adquirido ese vehículo a terceros, no se hubiera podido deducir el 100 % de las cuotas, por lo que no se excluye de sujeción el autoconsumo [Consulta V1407/2008, de 7 de julio (NFC030754)].

Claro está que, autoliquidado el autoconsumo, si posteriormente se produce la venta del vehículo, ahora reconvertido en bien de inversión, podrá el concesionario regularizar las cuotas soportadas durante los cuatro años siguientes a su adquisición, con los requisitos previstos en los artículos 107 a 110 de la LIVA. Posibilidad esta que, *de facto*, supondría volver a convertir en bien de circulante a efectos de cuotas soportadas de IVA el automóvil kilómetro 0.

El problema formal que plantea la automatriculación es importante por lo que a pesar de toda la argumentación utilizada hasta ahora, cabría preguntarse algo que estimamos fundamental: ¿es que no cabe la posibilidad de que el concesionario automatricule no para afectar el vehículo a la actividad sino para simplemente vender el vehículo ya matriculado consiguiendo a la par el bonus? Entendemos que así debe ser aunque somos conscientes de que el hecho de la «matriculación por bonus» nunca puede suponer kilometraje en el vehículo. Si tal existe, habrá habido utilización. Y si esa utilización no prueba el concesionario que ha sido para servicios exclusivos de demostración (cuestión hartamente comprometida), entrará en escena la Consulta de la DGT de 14 de enero de 1996 y habrá que liquidar autoconsumos de bienes. Sin perjuicio de que, si se prueba que ha habido utilización privada del bien, además, haya que liquidar autoconsumo de servicios por el coste efectivo de tales servicios.

6. INCIDENCIA DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Queda de manifiesto a lo largo de la argumentación seguida en este trabajo que el régimen de facturación y cuantificación de la base imponible del IVA en este sector de la actividad económica resulta necesariamente revisable mercantilmente, a fin de que los distintos condicionantes y factores que intervienen en el negocio franquiciador-franquiciado se califiquen conforme a lo que, fiscalmente, son. El crecimiento formidable que el negocio de franquicias y concesiones ha experimentado en nuestro país y la importancia de la incidencia que una calificación fiscal conforme al artículo 13 de la LGT pudiera provocar así lo aconsejan. La seguridad jurídica, si bien es necesaria en todo tipo de actividad económica, es absolutamente primordial en un sector donde las reglas de un mercado independiente a la hora de valorar operaciones soportan el importantísimo hándicap de que los contratos se transformen en negocios de adhesión. La preeminencia absoluta de una de las partes a la hora de contratar aboca al franquiciado-concesionario a sujetarse no solo a unas normas en el momento de la contratación inicial, sino que tales normas lo dirigen de una forma inexcusable en todas o casi todas sus actuaciones con clientes.

Llama la atención el hecho de que la reforma del régimen de operaciones vinculadas operada por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) no haya entrado a considerar como supuesto de vinculación el de este tipo de contratos, donde la voluntad de una sola de las partes viene a ser la que fija precios y normas de valoración. Si bien y apurando mucho, pudiera pensarse que una interpretación finalista del artículo 18.2, letra d), facilitaría una salida entendiendo que entre franquiciador y franquiciado hay grupo en el sentido requerido por tal norma, pensamos que el camino es demasiado tortuoso para llegar a tal solución. Como recoge la ley «Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Si grupo equivale a «unidad de decisión», podríamos llegar a concluir que tal unidad existe en estos negocios. No obstante, pensamos que no recogido el supuesto, como no lo está, de forma explícita en el artículo 18 de la Ley 27/2014, nos seguiremos situando en ese terreno movido e inseguro al que nos tiene abocados, más veces de las deseadas, nuestro complejo sistema tributario.

UN IMPORTANTE CAMPO DE APLICACIÓN DEL DECRETO-LEY EN MATERIA DE INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS: LAS CATÁSTROFES NATURALES

Carlos María López Espadafor

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

EXTRACTO

Dejando a salvo algunas normas o disposiciones generales que prevén una serie de medidas financieras y tributarias ante posibles catástrofes naturales, cuando se produce una catástrofe de este tipo suele ser habitual que se dicte un decreto-ley, dada la situación de emergencia que se crea, que concrete las ayudas y beneficios fiscales ante cada situación, sin perjuicio de la tramitación de algunas leyes posteriores, con lo que encontramos una gran dispersión normativa en esta materia. Ante una catástrofe natural caben una serie de actuaciones desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario, que pueden ir desde la concesión de ayudas directas a los afectados hasta el establecimiento de los oportunos beneficios fiscales.

Palabras claves: decreto-ley, incentivos fiscales y catástrofes naturales.

Fecha de entrada: 30-11-2015 / Fecha de aceptación: 14-01-2016 / Fecha de revisión: 12-04-2016

AN IMPORTANT APPLICATION FIELD FOR THE DECREE-LAW ON PUBLIC EXPENDITURE AND REVENUE: NATURAL DISASTERS

Carlos María López Espadafor

ABSTRACT

Without prejudice to current rules and general dispositions which provide financial and tax measures against contingent natural disasters, a Decree-law is customarily issued when such a natural disaster occurs. By means of such a specific measure specific aids and fiscal benefits are approved, without prejudice to other laws which will be drafted, processed and passed; this inevitably produces a significantly wide range of legislation regarding this issue. When natural disasters happen, some actions can be carried out from the Financial and Tax Law perspective, which can range from direct aid to the affected, to the establishment of tax incentives.

Keywords: decree-law, tax incentives and natural disasters.

Sumario

1. Consideraciones preliminares
2. El fenómeno de las catástrofes naturales
3. Actuaciones en materia de ingresos y gastos públicos
4. Decretos-leyes versus normas generales en materia tributaria
5. Normas generales no tributarias
6. Naturaleza de las distintas medidas
7. La capacidad económica
8. Las ayudas de Estado, la excepción a las mismas y la disciplina de la Unión Europea
9. El Consorcio de Compensación de Seguros ante las catástrofes naturales
10. Principales medidas de recuperación o reposición de los daños causados por catástrofes naturales
11. Principales medidas para impulsar el desarrollo en las zonas que han sufrido catástrofes naturales
12. Normas para un especial control

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Frente a la ya tradicional discusión sobre la posible virtualidad del decreto-ley en el Derecho Financiero, especialmente en materia tributaria¹, nos encontramos con un ámbito donde la práctica pone en evidencia la necesidad de este instrumento normativo, ante la urgencia que supone la necesidad de actuación pública ante catástrofes naturales. Aunque en muchas ocasiones al decreto-ley en esta materia no le sigue solo su convalidación por las Cortes, sino también una ley posterior que lo sustituye, en los últimos años ha habido varios casos de decretos-leyes en este ámbito que, una vez convalidados, no han venido seguidos de una ley posterior, dándose por suficientes al efecto las medidas aprobadas inicialmente en el correspondiente decreto-ley. Bien es cierto que la sucesiva experiencia legislativa en la materia ha delimitado una serie de medidas que se han ido repitiendo, pero una ley posterior siempre puede perfilar mejor la situación definitiva.

Ante la evolución del ordenamiento jurídico-tributario, incluso ya en las avanzadas décadas de nuestra era constitucional y máxime en el contexto europeo, en determinados momentos con vendría detenernos y no descuidar la reflexión de que, en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro, el Derecho Financiero y Tributario debe ser entendido como la articulación jurídica de la redistribución de la riqueza. Así pues, como tal, dentro de los parámetros de los principios constitucionales de justicia tributaria, el Derecho Financiero y Tributario debe aportar una especial respuesta a las situaciones provocadas por catástrofes naturales en ciertas zonas. Ante tal tipo de situaciones, la articulación de la obligada solidaridad a través del ingreso y el gasto público es evidente que se presenta como especialmente necesaria. Digamos que en tales casos la necesaria dimensión social del Derecho Financiero y Tributario se debe ver de manera más que evidente.

Ante una catástrofe natural se hace necesaria la actuación de los poderes públicos adoptando una serie de medidas desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario. De un lado, ante tal tipo de situaciones se presenta como necesaria la aprobación de ayudas directas o subvenciones a los damnificados, que no solo sirvan para compensar la situación de necesidad en que se puedan ver inmersos, sino también para reconstruir las zonas afectadas y reactivar la economía de las mismas, respetando la disciplina de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado.

Junto a ello, se debe aprobar un conjunto de beneficios fiscales que, ante la difícil situación económica en que queden los contribuyentes afectados por las referidas catástrofes, tomen en

¹ En tal sentido, véanse, entre otros, MARTÍN QUERALT, J. B.: «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 24, 1979, pág. 553; ARIAS ABELLÁN, M. D.: «El Decreto-ley en materia tributaria: notas a una Sentencia del Tribunal Constitucional», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 41, 1984, pág. 105; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Sobre la constitucionalidad de las medidas tributarias del Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, pág. 23; RAMALLO MASSANET, J.: «El decreto-ley en materia tributaria», en *Derecho Privado y Constitución*, núm. 17, 2003, pág. 421.

consideración su menor capacidad contributiva en función de tal tipo de circunstancias. Muchos de estos beneficios fiscales se establecen en materia de impuestos locales, compensando el Estado a los municipios por la pérdida de recaudación que los mismos ocasionen.

También se adoptan otra serie de medidas tributarias, que habrá que analizar si se pueden calificar realmente de beneficios fiscales, como es el caso de las reducciones de los módulos en el régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que buscan el reajuste de estos en función de la nueva situación económica sobrevenida de la actividad empresarial.

Sin perjuicio de algunas normas o disposiciones generales que prevén una serie de medidas financieras y tributarias ante posibles catástrofes naturales, cuando se produce una catástrofe de este tipo suele ser habitual que se dicte un decreto-ley, dada la situación de emergencia que se crea, que concrete las ayudas y beneficios fiscales ante cada situación, sin perjuicio de la tramitación de algunas leyes posteriores, con lo que encontramos una gran dispersión normativa en esta materia.

Todo este conjunto de medidas financieras y tributarias debe ser analizado en el contexto del conjunto de la actuación pública ante las catástrofes de este tipo.

2. EL FENÓMENO DE LAS CATÁSTROFES NATURALES

Nuestro país, dada su gran extensión territorial, en comparación con otros países de la Unión Europea, y su posición geográfica al sur de esta, se presta especialmente a sufrir cierto tipo de catástrofes naturales o desastres medioambientales. Téngase presente que al tratarse de una zona bastante seca, las lluvias son menos frecuentes en determinadas áreas del sureste y, en ocasiones, debido a los fenómenos atmosféricos de gota fría del Mediterráneo, la llegada de las lluvias se produce de forma excesivamente brusca y dañosa. En algunas zonas del sur o no llueve durante largos periodos o llueve muchísimo en poco tiempo o llueve con fortísima intensidad. Esto representa una fuente habitual de catástrofes naturales. Así, en el sur, o hay épocas de gran sequía o a veces se dan lluvias torrenciales con fuertes riadas.

Las sequías, cuando son prolongadas, por sí mismas determinan catástrofes naturales en la agricultura e incluso en el abastecimiento regular de agua a ciertas poblaciones. Unido al clima seco, encontramos una mayor facilidad para los incendios forestales.

Ahora bien, en otras zonas húmedas de España también son frecuentes desbordamientos de los cauces de los ríos y en la España más seca algunos años también las fuertes heladas imprevistas producen daños generalizados en la agricultura. Y paradójicamente, la mayor vegetación propia de algunas zonas más húmedas del norte de España facilita en mayor medida al mismo tiempo los incendios en pleno verano en tales zonas.

Al final, casi ninguna zona de España es ajena a algún tipo de catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Debemos tener presente también que en algunas zonas de España es habitual cierta actividad sísmica, que en ocasiones ha dado lugar a terremotos de intensidad considerable, con las consiguientes consecuencias desastrosas, que, sin echar demasiado la vista atrás, podemos recordar hace unos años en Lorca.

Además, el hecho de que España se encuentre ubicada ocupando en la mayor parte de su extensión nuestra Península, hace que todos sus límites sean de costa, salvo las fronteras con Portugal y Francia. Esto nos expone con gran facilidad a posibles desastres costeros, como el que podemos recordar con el hundimiento del buque petrolero Prestige.

De este modo, nos encontramos, en ciertos casos, catástrofes naturales propiamente dichas, con un origen puramente natural, sin perjuicio de que algunas acciones, omisiones, negligencias o faltas de previsión humanas puedan acentuar las consecuencias de tales catástrofes, circunstancias que en ocasiones rodean a los terremotos. Recordemos que en algún otro país de la Unión Europea como Italia², con un importante riesgo sísmico, sin irnos demasiado atrás en el tiempo, los terremotos han alcanzado en los últimos años una triste frecuencia. Por citar algunos de los terremotos más importantes en Italia, dentro de los más recientes, podríamos recordar el de L'Aquila, en la región del Abruzzo³, o los acaecidos en las provincias de Ferrara y Modena, en la región de la Emilia Romagna, pero, como decimos, como menos distantes en el tiempo, sin perjuicio de otros terremotos históricos en Italia, que podemos recordar en años más lejanos.

Precisamente con respecto al primero de ellos han sido condenados ciertos sujetos con responsabilidades públicas por su falta de adopción de medidas ante la previsión de la posible actividad sísmica que se materializó en el referido terremoto. Frente a ello, en la región de la Emilia Romagna, a la que pertenecen Ferrara y Modena, afectadas por sucesivos terremotos, se enseñaba hasta hace poco en las escuelas a los niños que se trataba de una región libre de actividad sísmica, frente a otras regiones de Italia.

De otro lado, la contaminación de las costas de nuestro noroeste como consecuencia del hundimiento del buque Prestige fue fruto de un error o negligencia humana o de una acumulación de tales circunstancias, pendientes aún de concretar judicialmente.

No obstante, ya se trate de catástrofes con un origen puramente natural o de desastres con un origen puramente humano, se producen en ambos casos una serie de daños en algunas zonas que hacen necesarias una serie de medidas financieras y tributarias bastante similares en muchos supuestos, consistentes en ayudas directas, líneas de crédito y financiación o en la concesión de beneficios fiscales, que ayuden a la reconstrucción o reparación de las zonas afectadas, así como al estímulo de las mismas.

² Véanse SALVINI, L. y SUPINO, S.: «The Italian System», en *Tax Implications of Natural Disasters and Pollution*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2015, pág. 77.

³ Frente a la casi nula atención que la doctrina tributaria ha venido prestando hasta la fecha a este tema, podemos encontrar cierta atención pionera al mismo por la doctrina italiana, como, por ejemplo, FICHERA, F.: «Calamità naturali e aiuti di Stato», en la *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, núm. 2, 2012, págs. 301 y ss.

Es más, ante algunos tipos de catástrofes naturales o desastres medioambientales como los incendios forestales, los daños pueden ser muy similares, ya se parta de un origen puramente natural o de un origen humano, además de la incidencia en la propagación y los efectos del incendio de una posible falta de actividad de prevención por parte de los poderes públicos.

Por ello, entendemos que se deben estudiar conjuntamente ambos tipos de fenómenos desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario.

3. ACTUACIONES EN MATERIA DE INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS

Ante tal panorama, son habituales medidas financieras y tributarias de los poderes públicos para hacer frente a la situación y a los daños originados.

Así, como decimos, suelen concederse ayudas directas para reconstruir y paliar los daños en las zonas afectadas y para impulsar la recuperación de las mismas.

Son habituales también las exenciones y reducciones en materia de impuestos locales en relación con los inmuebles y empresas afectadas, sin perjuicio igualmente de la contemplación en ocasiones de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de ciertas ayudas recibidas.

La variedad de medidas a adoptar ante las referidas situaciones puede ser tal que incluso se suelen organizar por el Organismo de Loterías y Apuestas del Estado sorteos extraordinarios de Lotería Nacional para recaudar fondos con los que ayudar a las zonas afectadas por catástrofes o desastres. Como ejemplo, podemos desatacar el Sorteo Especial de Lotería Nacional en Beneficio del Pueblo de Lorca, el 10 de noviembre de 2012, cuyos beneficios fueron destinados íntegramente a ayudar a las víctimas del terremoto sufrido en esta localidad y a estimular la reactivación de la misma.

De este modo, la actuación en materia de catástrofes naturales y desastres medioambientales puede afectar prácticamente a casi todas las ramas, ámbitos e instituciones del Derecho Financiero y Tributario, contemplándose incluso, como hemos podido apreciar, en materia de loterías estatales, como uno de los contadísimos reductos que se pueden mantener en materia de monopolios fiscales por los Estados miembros de la Unión Europea.

Pues bien, en una primera aproximación, se podría decir que no existe una regulación general o global de todos los aspectos tributarios que puedan derivar de tales situaciones, pero sí existe alguna previsión general relativa a ciertos extremos correspondientes a algún impuesto en tales casos. Al mismo tiempo, son habituales los decretos-leyes y alguna ley que se dictan ante cada calamidad o desastre natural en concreto. Además, no siendo una norma específicamente tributaria, sino más bien de Derecho Financiero en general, incluso en la propia Constitución española encontramos, como veremos, una referencia a las catástrofes naturales, como una de las pocas excepciones que pueden alterar los límites en materia de déficit y deuda pública.

4. DECRETOS-LEYES VERSUS NORMAS GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Son habituales leyes y, especialmente, dada la urgencia que provocan tales situaciones, decretos-leyes dictados ante catástrofes o desastres naturales concretos, estableciendo beneficios fiscales y ayudas directas para las áreas afectadas por tal tipo de sucesos para compensar los daños causados.

En España, en la línea expuesta, como algunos de los casos más sonados, se han dictado por ejemplo con ocasión de los daños causados por el hundimiento del buque Prestige, con ocasión del terremoto de Lorca, con motivo de la actividad volcánica en la costa de la Isla de El Hierro, con ocasión de los veranos en que se han producido más incendios forestales en este país o con ocasión de los daños originados por las inundaciones producidas por fuertes lluvias, sin perjuicio de otros tipos de desastres. Apuntábamos que por la situación geográfica de España en el sur de Europa son habituales también épocas de sequía, que también han podido llegar a considerarse en algunos casos como generadoras de catástrofes naturales con repercusión en la agricultura y ganadería. Una gran diversidad en la tipología de las posibles catástrofes, tristemente individualizables cada una de ellas, pero que en general han hecho necesarias medidas bastante próximas o similares para gran parte de las mismas.

Como relativas a las catástrofes que han alcanzado mayor relevancia o referentes a los casos, en cierto modo, más próximos en el tiempo, se pueden citar, por ejemplo, en el sentido apuntado:

- El Real Decreto-Ley 8/2002, de 13 de diciembre, por el que se amplían las medidas reparadoras en relación con el accidente del buque «Prestige» a las Comunidades Autónomas del Principado de Asturias, Cantabria y País Vasco, y se modifica el Real Decreto-Ley 7/2002, de 22 de noviembre.
- La Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas.
- El Real Decreto-Ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.
- El Real Decreto-Ley 17/2011, de 31 de octubre, por el que se establecen medidas complementarias para paliar los daños producidos por los movimientos sísmicos acaecidos en Lorca el 11 de mayo de 2011, se modifica el Real Decreto-Ley 6/2011, de 13 de mayo, y se adoptan medidas fiscales y laborales respecto a la Isla de El Hierro.
- El Real Decreto-Ley 11/2012, de 30 de marzo, de medidas para agilizar el pago de las ayudas a los damnificados por el terremoto, reconstruir los inmuebles demolidos e impulsar la actividad económica de Lorca.

- El Real Decreto-Ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas⁴.
- La Ley 14/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas.
- El Real Decreto-Ley 2/2014, de 21 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados en los dos primeros meses de 2014 por las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y la costa cantábrica.
- El Real Decreto-Ley 2/2015, de 6 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones y otros efectos de los temporales de lluvia, nieve y viento acaecidos en los meses de enero, febrero y marzo de 2015.
- El Real Decreto-Ley 12/2015, de 30 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los temporales de lluvia en la Comunidad Autónoma de Canarias y en el sur y este peninsular en los meses de septiembre y octubre de 2015.

Seguimos en este trabajo principalmente estos textos normativos, como textos más importantes en el pasado más o menos próximo en la materia dentro del ordenamiento jurídico español.

Ante tal tipo de situaciones, en el legislador español se observa un cierto continuismo en la opción por los beneficios fiscales, en el sentido de que existe una gran regularidad en la presencia de tal tipo de beneficios en prácticamente todos los decretos-leyes y leyes promulgadas con tal motivo, sin perjuicio de que también se utilicen otros instrumentos de ayuda financiera como ayudas directas a los afectados por tal tipo de catástrofes, los cuales pueden cambiar más de un momento a otro, tanto en el tipo de ayudas, como en su cuantía, dependiendo de lo saneada que haya estado la economía del país en cada momento.

Junto a tales medidas, se podría destacar un tercer tipo de medidas tributarias en los casos de catástrofes naturales o desastres medioambientales, como son las relativas a corregir el rendimiento de actividades económicas estimado con base en módulos objetivos, en función del menor

⁴ Téngase presente también la línea que se empezó a seguir, por ejemplo, en el Real Decreto 1505/2012, de 2 de noviembre, por el que se amplía el ámbito de aplicación del Real Decreto-Ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas, dictado con base en la habilitación contenida en el apartado 3 del artículo 1 del citado Real Decreto-Ley 25/2012, donde se estableció que «El Gobierno, mediante real decreto, podrá declarar, con delimitación de los municipios y núcleos de población afectados, la aplicación de las medidas previstas en este real decreto-ley a otros incendios y tormentas de características similares que hayan acaecido o puedan acaecer, en cualquier comunidad autónoma, desde su entrada en vigor hasta el 1 de noviembre de 2012». De este modo, se evita el tener que volver a dictar otro decreto-ley por catástrofes naturales o desastres medioambientales por un periodo que no se aleje demasiado en el tiempo. De todos modos, pronto se promulgó la ley que indicamos a continuación del referido real decreto-ley.

rendimiento (o pérdidas) que va a resultar de los correspondientes daños sufridos o de la situación padecida: afectaría al régimen de estimación objetiva por módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵. Pero en estos casos no estaríamos ante beneficios fiscales propiamente dichos, sino ante un reajuste en los módulos buscando una más certera aproximación a la posible renta y, así, una más certera aproximación a la verdadera capacidad económica, aunque estimada, que se pueda poner de manifiesto, tras sufrir tales catástrofes.

En la misma línea, también podemos encontrar medidas de corrección de los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, ante la nueva situación económica que determine la correspondiente catástrofe natural o desastre ambiental.

Pues bien, al margen de algunas previsiones generales como las analizadas, en general nos encontramos con medidas tributarias adoptadas ante cada catástrofe natural o desastre medioambiental, en diferentes textos normativos, cada uno dictado con respecto a cada catástrofe o desastre en concreto. Ahora bien, se observa cierta coincidencia entre determinados tipos de medidas tributarias adoptadas con respecto a cada catástrofe o desastre. Ante ello cabría preguntarse si se debería establecer un régimen general en una ley prevista al efecto para cuando surja algún acontecimiento extraordinario de tal tipo, en vez de tener que aprobarse un decreto-ley o una ley ante cada caso. El problema surgiría precisamente ante la necesidad de que de todos modos debiese existir una norma ante cada caso en concreto que reconociese la gravedad de cada situación y, ante la enorme relevancia del tipo de catástrofes o desastres de los que nos estamos ocupando, la competencia debería residenciarse en el Estado.

De todas formas, también habría que tener en cuenta cómo la más reciente experiencia nos ha situado ante una situación bastante particular, como han sido los daños causados por el terremoto de 6,3 grados registrado en Melilla el 25 de enero de 2016, con decenas de réplicas en los días posteriores, en unas fechas en que nos encontrábamos con un gobierno de la nación en funciones y con no precisamente especial facilidad para formar gobierno ante el panorama político resultante de las elecciones que se habían celebrado el 20 de diciembre de 2015.

De todos modos, el 24 de febrero de 2016 el ministro en funciones de Hacienda y Administraciones Públicas y el presidente de la Ciudad Autónoma de Melilla firmaron un Protocolo⁶ relativo a ayudas destinadas a reparar los daños causados por el referido terremoto. Se estableció la concesión de ayudas para la reparación, rehabilitación y construcción de viviendas y establecimientos mercantiles e industriales. Se previeron anticipos de tesorería de los fondos del sistema de financiación autonómica. Además se acordó impulsar la tramitación y ejecución de las actuaciones que ya estuvieran previstas en el territorio de la Ciudad Autónoma de Melilla, como por ejemplo la agilización de las subvenciones previstas en su momento en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2016. Con el mencionado Protocolo se buscaba también una mayor

⁵ Por ejemplo, en la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece una reducción del 20% para el término municipal de Lorca.

⁶ Que se recogió en www.minhap.gob.es.

coordinación entre la Administración estatal y la Administración de la ciudad autónoma para gestionar de manera más rápida y eficiente las ayudas destinadas a reparar los daños causados por el terremoto, daños que se cifraron en más de once millones de euros, cantidad especialmente relevante para un territorio tan reducido como el de Melilla.

5. NORMAS GENERALES NO TRIBUTARIAS

Al margen de la problemática tributaria, en materia de concesión de subvenciones sí podemos encontrar ciertas normas generales, como las recogidas en el Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión⁷.

De otro lado, también al margen de la problemática tributaria, en el apartado 2 del artículo 7 de la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana, se establece que «las autoridades y órganos competentes y los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad podrán recabar de los particulares su ayuda y colaboración en la medida necesaria para el cumplimiento de los fines previstos en esta ley, especialmente en los casos de grave calamidad pública o catástrofe extraordinaria, siempre que ello no implique riesgo personal para los mismos. Quienes sufran daños y perjuicios por estas causas serán indemnizados de acuerdo con las leyes». De otro lado, en el apartado 2 del artículo 15 de esta misma ley se establece que «será causa legítima suficiente para la entrada en domicilio la necesidad de evitar daños inminentes y graves a las personas y a las cosas, en supuestos de catástrofe, calamidad, ruina inminente u otros semejantes de extrema y urgente necesidad». Destaquemos cómo en estos preceptos se utilizan de forma paralela los términos catástrofe o calamidad.

Por otra parte, en el apartado 1 del artículo 1 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil se establece que «la protección civil, como instrumento de la política de seguridad pública, es el servicio público que protege a las personas y bienes garantizando una respuesta adecuada ante los distintos tipos de emergencias y catástrofes originadas por causas naturales o derivadas de la acción humana, sea esta accidental o intencionada».

6. NATURALEZA DE LAS DISTINTAS MEDIDAS

Ante las diversas medidas que hemos adelantado o apuntado, no se puede calificar realmente como un régimen estándar el conjunto de medidas financieras y tributarias que se aplican en España ante catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Esto no quita que sí existan algunas previsiones generales en materia financiera y tributaria ante tal tipo de catástrofes o desastres, incluso en la propia Constitución española.

⁷ Este Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, fue modificado por el Real Decreto 477/2007, de 13 de abril.

Así, el artículo 135 de la Constitución española de 1978, reformado el 27 de septiembre de 2011, establece, tras tal reforma, en su apartado 1 que «Todas las Administraciones adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria». En el párrafo primero del apartado 2 de ese mismo artículo, se dispone actualmente que «El Estado y las comunidades autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados miembros».

Pues bien, la actual redacción del citado artículo 135 establece una excepción para los casos de catástrofes naturales, disponiendo en su apartado 4 que «Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública solo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados».

No existe, a efectos financieros y tributarios, una definición legal general de qué debe entenderse por catástrofe natural.

A pesar de que existe una Ley Orgánica de desarrollo de las previsiones del analizado artículo 135 de la Constitución española (Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, modificada por la Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre), en tal ley no se define el concepto de «catástrofes naturales» a efectos de lo dispuesto en el referido precepto constitucional.

Dado que en ese artículo 135 se establece que tal circunstancia debería ser apreciada «por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados», será el Congreso, ante cada caso, el que decidirá si estamos o no ante una catástrofe natural que escapase al control del Estado y perjudicase considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado.

De todos modos, también ha venido siendo frecuente en nuestro país la utilización de la expresión «zona catastrófica» o de «declaración de zona catastrófica», especialmente a efectos de la coordinación de las diferentes medidas que deben adoptarse con ocasión de catástrofes naturales, muchas veces vinculadas a situaciones de emergencia⁸. De todas formas, la utilización de la expresión «catástrofes naturales» en la Constitución, tras la referida reforma de esta, convierten a este concepto de «catástrofes naturales» en el punto de referencia esencial a la hora de analizar este tema⁹.

⁸ Durante muchos años, en esta materia estuvo vigente el Real Decreto 692/1981, de 27 de marzo, sobre coordinación de medidas con motivo de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, hasta que fue derogado por el Real Decreto 477/2007, de 13 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión.

⁹ Como situación que puede ser declarada por el Gobierno, recordemos también el concepto que veremos de «catástrofe o calamidad nacional» en relación con el Consorcio de Compensación de Seguros, como situaciones en las que no responde este.

Sí podemos encontrar cierta delimitación conceptual en esta materia, pero a efectos de la concesión de subvenciones. Así, en el apartado 2 del artículo 1 del citado Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión, se señala que «Se entenderá por situación de emergencia el estado de necesidad sobrevenido a una comunidad de personas ante un grave e inminente riesgo colectivo excepcional, el cual, por su propio origen y carácter, resulta inevitable o imprevisible, y que deviene en situación de naturaleza catastrófica cuando, una vez actualizado el riesgo y producido el hecho causante, se alteran sustancialmente las condiciones de vida de esa colectividad y se producen graves daños que afectan a una pluralidad de personas y bienes».

De otro lado, también existe una previsión general para el ya citado régimen de estimación objetiva por módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con base en el desarrollo reglamentario previsto para este régimen en general en el apartado 1 del artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se trata de la previsión contenida en el punto 1.º del apartado 4 del artículo 37 del Reglamento de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, donde se establece que «Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el ministro de Economía y Hacienda¹⁰ podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos índices o módulos».

Se trataría, pues, de una previsión general de rango reglamentario, que debería ser desarrollada ante cada caso por otra norma reglamentaria de menor nivel, como sería la correspondiente orden ministerial.

Sí existe una previsión general de la posibilidad de petición de una determinación reducida en caso de inundaciones e incendios u otras circunstancias –pero al menos las inundaciones serían más fácilmente una catástrofe natural, aunque los incendios y otras circunstancias no necesariamente–, contenida en los puntos 2.º y 3.º del citado apartado 4 del artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los que, si no se ha tratado por ejemplo de una inundación demasiado generalizada declarada por orden ministerial, el empresario puede solicitar, en el plazo de 30 días desde que ello ocurra, la reducción de los signos, índices o módulos ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aportando las pruebas correspondientes y haciendo constar si ha recibido alguna indemnización al respecto, para que sea tenida en cuenta en la decisión correspondiente. Asimismo se podrán alegar los gastos extraordinarios en que se haya podido incurrir por causa de tales situaciones o circunstancias.

Ahora bien, en materia de auténticos beneficios fiscales, se parte de textos normativos con rango de ley, ya se trate de leyes o de decretos-leyes (en función de la urgencia propia de estas

¹⁰ Actualmente dividido en dos ministerios distintos, debiendo entenderse residenciada esta competencia en el segundo de ellos.

situaciones), posteriormente convalidados o ratificados por las Cortes. Esto sin perjuicio de que algunos de tales textos normativos con rango de ley sean posteriormente desarrollados, principalmente a otros efectos, por textos normativos de rango reglamentario, dictándose los correspondientes decretos y, posteriormente, en ciertos casos, las correspondientes órdenes ministeriales.

Debemos recordar en materia tributaria que en el apartado 3 del artículo 133 de la Constitución española se establece que «Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley» y, más en general en materia financiera, que en el apartado 4 de este mismo artículo se dispone que «Las Administraciones públicas solo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes».

Además, podemos recordar también, aunque se trate de una previsión en una mera ley y general, que el artículo 75 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, establece que «Las deudas tributarias solo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen».

Así pues, ante las medidas tributarias adoptadas en los citados casos de catástrofes naturales o desastres medioambientales, vemos que se trata de medidas *ad hoc*, adoptadas en relación con cada catástrofe o desastre, sin perjuicio de que algunas disposiciones puedan afectar a los daños originados por varias catástrofes próximas en el tiempo, como el decreto-ley apuntado *supra* que afecta al mismo tiempo tanto a Lorca, como a la Isla de El Hierro: el Real Decreto-Ley 17/2011, de 31 de octubre, por el que se establecen medidas complementarias para paliar los daños producidos por los movimientos sísmicos acaecidos en Lorca el 11 de mayo de 2011, se modifica el Real Decreto-Ley 6/2011, de 13 de mayo, y se adoptan medidas fiscales y laborales respecto a la Isla de El Hierro.

En los citados casos, son habituales los beneficios fiscales en materia de impuestos locales. La competencia legislativa sobre los impuestos locales es estatal¹¹, por lo que los beneficios fiscales relativos a los impuestos locales tienen que establecerse por el Estado, dada la reserva de ley existente para el establecimiento de beneficios fiscales y la falta de capacidad legislativa de

¹¹ Esto viene a reafirmarse con la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. En el apartado 2 del artículo 218 de esta ley se dispuso originariamente que «La Generalitat tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado, en materia de financiación local. Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat». En el fundamento jurídico 140 de la citada sentencia, el Tribunal Constitucional ha declarado que «según resulta de los artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, "cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución", potestad normativa que tiene su anclaje constitucional "en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las comunidades autónomas en este concreto ámbito normativo" (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales». De esta forma, en el último párrafo del referido fundamento jurídico se concluye que «En consecuencia, ha de declararse inconstitucional y nulo el inciso "puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e" del art. 218.2 EAC», tal y como se refleja obviamente también en el fallo de la mencionada sentencia.

las corporaciones locales, que solo pueden moverse en sus ordenanzas fiscales, como disposiciones de desarrollo reglamentario, dentro de los límites que apruebe la ley estatal.

Se viene estableciendo también la compensación por el Estado a las corporaciones locales de la pérdida de recaudación en los impuestos locales por los beneficios fiscales fijados por aquel en relación con tales impuestos.

Es habitual el establecimiento de exenciones en tributos locales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en relación con los inmuebles afectados por la catástrofe natural.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas se suele establecer una reducción de la cuota en proporción al tiempo en que no se haya podido desarrollar la actividad empresarial, como consecuencia de la catástrofe o desastre.

Se pueden encontrar también algunos supuestos de beneficios para las actividades o empresas de nueva creación, como puede ser en ciertos casos la compensación aquí también por parte del Estado a las corporaciones locales de un porcentaje –habitualmente del 50% para esta tasa, frente al 100% en materia de pérdida de recaudación por exenciones o reducciones de impuestos– del importe de la bonificación que establezcan en sus ordenanzas fiscales en la tasa por concesión de licencia de actividad, que cobren los municipios por la instalación de nuevos comercios en su término municipal tras alguna catástrofe natural, intentando impulsar la actividad comercial en la zona que haya quedado deprimida en tal sentido.

Por lo que respecta a los impuestos estatales, también suelen establecerse exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación sobre todo con las ayudas excepcionales recibidas por daños personales.

Con respecto al régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tal y como hemos visto ya *supra*, se establece una reducción de los correspondientes signos, índices o módulos, intentando ajustar el rendimiento estimado al rendimiento real tomando en consideración los efectos de la catástrofe.

Algo similar se da en relación con la corrección de los índices o módulos que se utilizan de forma parecida en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pero lo expuesto con respecto a los dos últimos regímenes señalados, en función de lo apuntado, no representa propiamente un beneficio fiscal, sino simplemente la búsqueda de una base imponible más ajustada a la situación real de la actividad económica de la empresa en función de la catástrofe.

Con las excepciones ya apuntadas, esencialmente en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en función de lo expuesto, vemos como los auténticos beneficios fiscales en tales casos inciden principalmente sobre los impuestos locales y, en especial, sobre dos de estos: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Además de los beneficios fiscales fijados por el Estado ante las referidas catástrofes naturales, con relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, debemos recordar también, con carácter

general, que los municipios en sus propias ordenanzas fiscales pueden aprobar una bonificación de hasta el 50 % de la cuota para aquellas entidades con pérdidas o con rentas inferiores a los límites que fije la corporación local en la correspondiente ordenanza¹². En tales casos, especialmente en los supuestos de una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos, hubiese sido más correcto establecer esa bonificación como obligatoria y no facultativa para los municipios y no solo por un posible importe de hasta el 50 %, sino que la bonificación en tales supuestos debería haberse establecido como obligatoriamente del 100 % de la cuota para cualquier municipio.

De todos modos, el Impuesto sobre Actividades Económicas, en su configuración general, no ha venido siendo especialmente respetuoso con el principio de capacidad económica, como se pone de manifiesto en diversos puntos, como puedan ser, por ejemplo, el dato de partir del importe neto de la cifra de negocios y no de la renta para determinar si una entidad va a estar o no exenta del impuesto, o por ejemplo también la misma limitada configuración de la bonificación facultativa expuesta.

Más allá de su hecho imponible, nos encontramos con que en el Impuesto sobre Actividades Económicas el objeto de gravamen aparece constituido por la renta que el sujeto pasivo obtendría con el desarrollo de la actividad empresarial, profesional o artística, cuyo ejercicio representa el hecho imponible del impuesto. El problema es que se trata del gravamen de rentas presuntas¹³.

Así, ante cualquier aproximación al Impuesto sobre Actividades Económicas, no podemos perder de vista el problema de la configuración del mismo como un impuesto que grava rentas potenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria¹⁴.

Por último, en relación con otros ámbitos impositivos donde puedan ser tomados en consideración las catástrofes naturales y los desastres medioambientales, podemos encontrar casos de contemplación de estas circunstancias con respecto al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Así, por ejemplo, la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, estableció en el apartado Dos de su disposición adicional quincuagésima que «De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de

¹² Artículo 88.2 d) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

¹³ Con referencia al Impuesto sobre Actividades Económicas, en un momento anterior a su reforma, CHECA GONZÁLEZ señaló ya que el gravar «beneficios presuntos supone un claro atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, rectamente entendido, exige que tributen solo manifestaciones económicas reales y no ficticias» («El Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Impuestos*, núm. 23, 1989, pág. 28).

¹⁴ No mucho antes de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas, CHECA GONZÁLEZ señaló que «en una futura Ley reguladora del sistema tributario local este impuesto, en su configuración y estructura actual, debiera suprimirse en atención a las exigencias ínsitas en la propia noción de justicia tributaria, y sustituirse por otro que grave, en una u otra forma, la verdadera renta real del sujeto pasivo» («El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2002, pág. 46).

los incentivos fiscales al mecenazgo, durante los años 2011 y 2012 se considerarán actividades prioritarias de mecenazgo las donaciones y aportaciones vinculadas a la ejecución de los proyectos incluidos en el Plan Director de Recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca»; medida adoptada en atención al terremoto sufrido por esta ciudad.

7. LA CAPACIDAD ECONÓMICA

Como hemos puesto de manifiesto, el reajuste de los módulos, en el régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, simplemente busca una más fiel adaptación de los módulos a la realidad económica que, en una zona determinada, en función de las circunstancias sobrevenidas de carácter catastrófico, nos dé un reflejo más próximo de la posible renta estimada. Como adelantábamos, por tanto, no se puede decir que nos encontremos ante un verdadero beneficio fiscal en relación con tal medida, porque no se trata de que se tribute en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por debajo de lo que estimadamente correspondería a su nivel de renta, sino simplemente que se determine más fielmente el nivel de renta resultante de las actividades afectadas por las correspondientes catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Resulta más propio hablar de beneficios fiscales cuando estamos ante exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o ante reducciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas proporcionales al tiempo en que no se haya podido desarrollar la actividad empresarial en función de la correspondiente catástrofe o desastre.

Tales beneficios quedarían amparados por el principio de capacidad económica recogido en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, en función del quebranto que va a sufrir la situación económica del contribuyente como consecuencia de la correspondiente catástrofe natural o desastre medioambiental, con la consiguiente disminución de su capacidad contributiva.

Ya de por sí el Impuesto sobre Actividades Económicas, como hemos adelantado, no representa un paradigma de riguroso respeto del principio constitucional de capacidad económica, pero la solución a tal problemática no puede venir sino de una profunda reforma en la estructura y articulación de este impuesto.

De todos modos, la reducción de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en proporción al tiempo en que la correspondiente entidad no haya podido desarrollar su actividad, es lo mínimo que se puede hacer en aras de un mayor respeto del principio de capacidad económica en tales situaciones o, visto de otra manera, en aras de un menor quebranto de la vigencia efectiva de este principio constitucional ante las referidas catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Por otra parte, la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se puede entender justificada, durante los años por los que se conceda, en función del quebranto económico que pueden ocasionar los gastos de reparación, rehabilitación o reconstrucción del inmueble afectado por las catástrofes o desastres de naturaleza extraordinaria.

Es más, aunque la configuración del hecho imponible¹⁵ del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se centre en la titularidad del correspondiente derecho (esencialmente real o concesión administrativa) sobre tal tipo de bienes, el objeto de gravamen¹⁶ se puede conectar también con la idea de renta¹⁷. En cierto modo, es como si el objeto material de este impuesto estuviese representado por el patrimonio¹⁸ y se pudiese individualizar un objeto fin para el mismo orientado hacia la renta¹⁹. Desde esta perspectiva, también estaría justificada la referida exención en este impuesto local, en función de la pérdida de renta en cuanto utilidad o rentabilidad potencial de la que no se va a poder disfrutar, al menos durante un tiempo, en relación con los inmuebles afectados por catástrofes naturales o desastres medioambientales.

En modo alguno debemos afrontar esta diferenciación entre objeto material y objeto fin del tributo entendiendo que son dos manifestaciones de riqueza distintas las que grava al mismo tiempo un solo impuesto. Cada impuesto solo grava realmente una manifestación de riqueza, pero en ocasiones se plantea el problema de determinar cuál sea esta.

¹⁵ Podemos fijarnos en la distinción de conceptos que realizaba SAINZ DE BUJANDA señalando lo siguiente: «El objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho –eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo– que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica –v. gr.: la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta–, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados –abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo– que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible» (*Hacienda y Derecho*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 336).

¹⁶ Distingue FERREIRO entre «objeto material» y «objeto-fin» del tributo, refiriéndose el primero a la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras el segundo consiste en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo («El objeto del tributo», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 229 y ss. Del objeto del tributo ya se había ocupado FERREIRO en su obra «Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo», en *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1973, págs. 24 y ss.).

¹⁷ En relación con el impuesto local sobre las fincas rústicas y urbanas que podría incluirse dentro de un esquema ideal propuesto sobre imposición local, FERREIRO señala que «se trata de un impuesto que quiere gravar rendimientos medios. Que intenta recuperar para la imposición local las virtudes del catastro milanés tan excelentemente expuestas en su día por el profesor Einaudi. Un impuesto que al gravar rentas promedios prima al contribuyente activo y castiga a quien no utiliza adecuadamente sus bienes» (en la obra colectiva de FERREIRO LAPATZA, J. J.; SIMÓN ACOSTA, E. y MARTÍN QUERALT, J.: *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 24 y 25). En otra obra, señala igualmente FERREIRO que en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles «el legislador quiere gravar la renta que deriva de estos bienes, pero el gravamen se exige se produzca o no dicha renta» (*Curso de Derecho Financiero Español*, 13.ª edición, Madrid, 1991, pág. 354).

¹⁸ Señala MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles puede ser presentado como un «impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta». Señala este autor, en relación con el referido impuesto local, que «aunque el hecho imponible como lo regula la ley, grava la propiedad o situaciones jurídicas análogas, el objeto imponible es la renta» («El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 285 y 286).

¹⁹ Apunta SIMÓN ACOSTA que «aunque el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es nominalmente un impuesto sobre la propiedad, grava indirectamente la renta de los inmuebles» (*El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, cit., pág. 43).

En ocasiones para determinar qué es lo que realmente grava un impuesto debemos fijarnos, más que en la apariencia del tenor literal de la ley que lo regula al describir su hecho imponible o su objeto de gravamen, en la forma de cuantificarse su base imponible²⁰. En ocasiones será esto último lo que determine qué manifestación de riqueza se está gravando realmente.

Pues bien, nos encontramos ante una serie de casos en los que esa diferenciación entre objeto material y objeto fin, lejos de indicar que realmente se gravan dos manifestaciones de riqueza distintas, a nuestro entender sirve, al menos desde una perspectiva didáctica, para determinar lo que realmente se está sometiendo a imposición.

Por otra parte, con independencia de que exista o no una catástrofe o desastre del referido tipo, podemos encontrar en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dos exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, vinculadas a los inmuebles de carácter forestal, que por su propia naturaleza se prestan más fácilmente a sufrir o haber sufrido un incendio forestal, circunstancia que venimos tomando en consideración como catástrofe natural o, más bien, como desastre medioambiental, dado que en la mayoría de los casos tiene un origen humano.

Se trata, en primer lugar, de la exención contemplada en la letra f) del apartado 1 del artículo 62 del citado texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, donde se establece que estará exenta en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles «La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate». Al mismo tiempo, en la letra c) del apartado 2 de ese mismo artículo 62 se señala que, previa solicitud, estará exenta «La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del periodo impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud». Pues bien, al margen de los textos normativos recogidos en este trabajo, relativos algunos de ellos a desastres medioambientales consistentes en incendios forestales, o en ausencia de una exención prevista expresamente ante incendios forestales en una determinada zona, deberíamos tomar en consideración las dos exenciones apuntadas, establecidas en el mencionado artículo 62 con respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, donde la segunda de ellas representaría un interesante e importante complemento de la primera, como alternativa a esta cuando o mientras no se pueda aplicar la misma.

²⁰ Así, CORS MEYA señala que «nos encontramos a veces, como sucede con la antigua CTU, que el legislador vincula la base al objeto del tributo, el cual no coincide exactamente, aun estando ciertamente relacionado, con el del objeto del hecho imponible. Así, cuando se presume que un hecho implica otro, como en los impuestos de producto, en donde se grava la renta producida a través de la fuente de su producción, es decir, la titularidad de la fuente patrimonial de renta se configura como hecho imponible, en lugar de contemplar directamente la renta producida». Junto a ello, señala este autor que «también la base puede mantener la ligazón con el hecho y entonces es ella la que junto al hecho imponible mantienen una relación indirecta con el objeto del tributo, como sucede con el actual IBI. De una u otra forma, se está gravando un hecho a través de otro, con el que razonablemente se puede establecer un valor de relación» («La base imponible», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 498).

8. LAS AYUDAS DE ESTADO, LA EXCEPCIÓN A LAS MISMAS Y LA DISCIPLINA DE LA UNIÓN EUROPEA

Junto a los beneficios fiscales propiamente dichos y otras medidas fiscales analizadas tendientes al gravamen o búsqueda de la capacidad contributiva más acorde con la situación económica resultante de haber sufrido las referidas catástrofes naturales o desastres medioambientales, ante estas circunstancias suelen aprobarse también por los Estados medidas de ayuda directa y de financiación para la reconstrucción y estímulo de las zonas afectadas por tales catástrofes o desastres. En muchos casos no se busca solo la reconstrucción de las zonas afectadas, sino también la recuperación o estímulo del entramado empresarial o industrial afectado.

En tales supuestos, habrá que tener en cuenta que se deberá respetar lo establecido en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En concreto, en la letra b) del apartado 2 del referido artículo 107 se establece que serán compatibles con el mercado interior «las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional». No obstante, deberán someterse a la disciplina de la Unión Europea²¹ en esta materia²².

Téngase presente, de todos modos, ya que habíamos hablado anteriormente del principio de capacidad económica como principio material de justicia tributaria, que en relación con tal tipo de principios y con la idea de justicia tributaria en general, existe un gran déficit en el Derecho de la Unión Europea; es más, existe un gran déficit en el Derecho originario de esta, que es donde deberían contemplarse tales principios con respecto a la disciplina financiera y tributaria de la Unión.

En el Derecho originario de la Unión Europea no existe una definición de los principios materiales de justicia tributaria. La Unión es titular de un poder tributario, como poder de creación normativa en materia tributaria. En el caso de los recursos propios de naturaleza tributaria, como los derechos de aduana, tal poder va ordenado, no solo a la protección del mercado comunitario, sino también a la obtención de ingresos para la Unión. En el caso de la armonización fiscal tal poder se ejerce sobre impuestos que no son de titularidad de la Unión, sino de cada uno de sus Estados miembros; todo ello sin perjuicio de que la existencia del Impuesto sobre el Valor Añadido –impuesto armonizado– sirva de base a la estructuración de un recurso propio de la Unión.

Se trata de un poder tributario que se ejerce sin un marco normativo dentro del Derecho de la Unión, que delimite expresamente las pautas en materia de principios de justicia tributaria.

²¹ En el séptimo párrafo del preámbulo del ya citado Real Decreto-Ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas, se señala que «La cuantía de las pérdidas de producción ocasionadas por los incendios y las tormentas en los cultivos configuran una situación de desastre natural, en los términos establecidos por las directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario».

²² En la práctica, no se suelen presentar objeciones contra nuestro Estado en esta materia.

Ahora bien, dentro de los derechos fundamentales reconocidos por el Derecho de la Unión, por ejemplo en la Carta de los derechos fundamentales de esta, encontramos el derecho a la propiedad privada, que puede actuar como límite en materia tributaria, incluso habiéndose deducido en algunos Estados miembros de la Unión determinados principios de justicia tributaria de la consagración de dicho derecho en sus Constituciones.

Dentro de la disciplina interna o nacional, los principios de justicia tributaria representan –o deben representar–, obviamente, la referencia esencial como principal límite a la creación legislativa tributaria.

Dentro de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, algunos de los impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias se presentan como figuras esenciales en dichos sistemas: pensemos esencialmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en la inmensa mayoría de los impuestos especiales.

En relación con estos impuestos, las directivas de armonización fiscal marcan, además de otros elementos esenciales, un mínimo impositivo que deben exigir todos los Estados, mínimo sobre el que en principio pueden exigir una tributación adicional, pudiendo así las leyes tributarias de cada Estado establecer una tributación mayor.

Pues bien, ¿a qué principios de justicia tributaria tendría que someterse ese mínimo que es competencia de las instituciones de la Unión Europea?

Como apuntábamos, el Derecho originario de la Unión Europea no determina expresamente los principios de justicia tributaria aplicables en sede de armonización fiscal y a los que tendría que someterse su Derecho derivado en materia tributaria.

De todos modos, en el Derecho originario de la Unión sí encontramos consagrado el derecho de propiedad como derecho fundamental y de este podremos deducir ciertos principios o ciertas pautas en materia de justicia tributaria, que podrían actuar como límite en relación con las directivas de armonización fiscal.

Digamos que es un gran e importante vacío dentro del Derecho de la Unión Europea, que se puede intentar llenar o integrar a través de una interpretación amplia y actualizada del derecho de propiedad, tomando también en consideración el acceso a esta y los distintos tipos de bienes o productos que puedan ser objeto de la misma.

Los principios materiales de justicia tributaria se encuentran mucho más estudiados con relación a los impuestos directos, que con relación a los impuestos indirectos, siendo estos el objeto principal de la armonización fiscal.

Al mismo tiempo, como ya hemos expuesto, dentro del Derecho originario de la Unión Europea, no encontramos una delimitación expresa de los principios de justicia tributaria. En algunas normas comunitarias o en algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, puede intuirse, en casos aún más bien puntuales, un interés subyacente hacia el respeto de algunos de estos principios.

Pero, como decimos, no existe hasta el momento una delimitación de los principios de justicia tributaria en el Derecho originario –o primario– de la Unión Europea que sirva de límite a la producción normativa dentro del Derecho derivado –o secundario– de aquella.

Al mismo tiempo, con contadas excepciones, la doctrina tributaria le ha prestado poca atención a los principios de justicia tributaria en el seno del Derecho de la Unión Europea, en comparación con la atención que se le ha prestado a dichos principios desde la perspectiva de su contemplación constitucional. Esto es natural. Pero nos encontramos con que proporcionalmente, la atención prestada a los referidos principios a nivel de la Unión Europea, en la doctrina no se encuentra en consonancia con la atención que se les debería haber prestado, en función del importante ámbito impositivo al que afectarían.

Poco a poco, eso sí, se ha ido abriendo camino la atención doctrinal a los derechos fundamentales en su proyección tributaria. En la disciplina de los derechos fundamentales resulta esencial la perspectiva internacional, no solo a nivel de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de esta, sino también a nivel del Convenio Europeo de derechos humanos y de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de tales derechos.

Pues bien, dentro de tal disciplina europea de los derechos fundamentales se encuentra consagrado el derecho a la propiedad, al igual que se hace en las constituciones de nuestro entorno.

Se trataría de delimitar hasta dónde llega la disciplina europea y hasta dónde la interna constitucional, en la proyección de tal derecho fundamental en materia tributaria, lo cual nos abriría las puertas a la concreción de algunos principios de justicia tributaria a nivel europeo, dada su necesaria conexión con el derecho a la propiedad privada.

9. EL CONSORCIO DE COMPENSACIÓN DE SEGUROS ANTE LAS CATASTROFES NATURALES

Fuera ya de los ámbitos propios del Derecho Financiero y Tributario, hay que tener en cuenta que en toda esta problemática puede incidir también el hecho de que la ley normalmente no obliga a asegurar los diferentes tipos de bienes, salvo casos como el seguro obligatorio de responsabilidad civil de vehículos, el seguro obligatorio de responsabilidad civil de los cazadores y el seguro obligatorio de responsabilidad civil de riesgos nucleares, pudiendo ponerse en relación este último con hipotéticos desastres medioambientales.

Así pues, por ejemplo, no existe una obligación de asegurar los cultivos agrícolas, siendo tal seguro exclusivamente voluntario para el agricultor; esto sin perjuicio de que desde los poderes públicos se impulsen determinados planes de seguros agrarios.

Sí es habitual que los bancos exijan a sus clientes realizar un seguro sobre las construcciones hipotecadas, donde aparezca como beneficiario el propio banco. A ello hay que añadir lo genera-

lizado que está, aunque no sea obligatorio, el seguro de las viviendas, incluso más allá de las garantías que pueda requerir un banco y para la mayoría de las viviendas, ya estén o no hipotecadas.

Ahora bien, muchos seguros contratados voluntariamente por los ciudadanos no cubren cualquier tipo de catástrofes o daños por desastres naturales, sin perjuicio de que otros seguros más completos sí lo hagan.

Desde la perspectiva pública de los seguros, suele ser habitual también, ante tal tipo de desastres, la necesidad de intervención del Consorcio de Compensación de Seguros en algunos casos, aunque no se daría la indemnización por el citado Consorcio en ciertos supuestos que por su magnitud y gravedad sean calificados por el Gobierno como catástrofe o calamidad nacional.

En primer lugar, debemos fijarnos en que en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros, aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2004, de 29 de octubre, se establece que «El Consorcio, en materia de riesgos extraordinarios, tendrá por objeto indemnizar, en la forma establecida en este Estatuto Legal, en régimen de compensación, las pérdidas derivadas de acontecimientos extraordinarios acaecidos en España y que afecten a riesgos en ella situados». Fijémonos especialmente en la calificación de «extraordinarios» en relación con los acontecimientos que generen las pérdidas indemnizables. En el segundo párrafo de ese mismo apartado 1 se dispone que «Igualmente, serán indemnizables por el Consorcio los daños personales derivados de acontecimientos extraordinarios acaecidos en el extranjero cuando el asegurado de la póliza tenga su residencia habitual en España». Con ello queda abierta la puerta a la indemnización de posibles daños personales resultantes de catástrofes acaecidas en el extranjero.

En segundo lugar, debemos tener en cuenta que en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 6 del texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros se establece que «Se entenderá, igualmente en los términos que reglamentariamente se determinen, por acontecimientos extraordinarios: a) Los siguientes fenómenos de la naturaleza: terremotos y maremotos, las inundaciones extraordinarias, las erupciones volcánicas, la tempestad ciclónica atípica y las caídas de cuerpos siderales y aerolitos». De este modo, las catástrofes naturales quedan dentro del ámbito de actuación del Consorcio de Compensación de Seguros.

En tercer lugar, debemos recordar que el apartado 1 del artículo 1 del texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros establece que este «se constituye como una entidad pública empresarial de las previstas en el artículo 43.1 b) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, dotada de patrimonio distinto al del Estado, que ajustará su actividad al ordenamiento jurídico privado». Nos encontramos, pues, ante una intervención pública garantista en el sector de los seguros, que puede tener una especial proyección en el ámbito de los daños ocasionados por las catástrofes naturales.

En cuarto lugar, debemos tener en cuenta que en el apartado 3 del artículo 6 del texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros se establece que «No serán indemnizables por el Consorcio los daños o siniestros siguientes: [...] f) Los derivados de la energía

nuclear». Ya hemos puesto de manifiesto como en materia nuclear resulta obligatorio el correspondiente seguro, ante una actividad que, en caso de catástrofe, podría dar lugar a desmesurados desastres medioambientales. No obstante, en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 3 de este texto refundido se señala que el Consorcio de Compensación de Seguros «podrá captar en reaseguro en el seguro de riesgos nucleares». Por otra parte, siguiendo lo que ya hemos visto que se establece en el citado texto refundido, debemos fijarnos también en que en la letra e) del artículo 6 del Reglamento del seguro de riesgos extraordinarios, aprobado por el Real Decreto 300/2004, de 20 de febrero, se dispone que quedan excluidos de cobertura por el Consorcio de Compensación de Seguros los daños o siniestros «derivados de la energía nuclear, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 25/1964, de 29 de abril, reguladora de energía nuclear». Ahora bien, señala este reglamento en ese mismo precepto, justo a continuación de lo expuesto, que «No obstante lo anterior, sí se entenderán incluidos todos los daños directos ocasionados en una instalación nuclear asegurada, cuando sean consecuencia de un acontecimiento extraordinario que afecte a la propia instalación». De este modo, podemos pensar en otro tipo de desastre o catástrofe natural que afecte a una instalación nuclear.²³

En quinto lugar, debemos tener presente que en la letra g) del artículo 6 del citado Reglamento del seguro de riesgos extraordinarios, se establece que quedan excluidos de cobertura por el Consorcio de Compensación de Seguros los daños o siniestros producidos por fenómenos de la naturaleza distintos de los ya señalados, disponiendo que, en particular, quedarán excluidos de la citada cobertura «los producidos por elevación del nivel freático, movimiento de laderas, deslizamiento o asentamiento de terrenos, desprendimiento de rocas y fenómenos similares, salvo que estos fueran ocasionados manifiestamente por la acción del agua de lluvia que, a su vez, hubiera provocado en la zona una situación de inundación extraordinaria y reprodujeran con carácter simultáneo a dicha inundación».

En sexto lugar, volviendo sobre las exclusiones, debemos fijarnos en que en el ya citado apartado 3 del artículo 6 del texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros se establece también que «No serán indemnizables por el Consorcio los daños o siniestros siguientes: [...] e) Los que por su magnitud y gravedad sean calificados por el Gobierno como "catástrofe o calamidad nacional"». Con esta expresión, encontramos otra importante referencia a añadir y tomar en consideración junto a las que exponemos en la delimitación conceptual que hemos realizado en este trabajo.

En séptimo lugar, debemos tener en cuenta que en el apartado 1 del artículo 10 del texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros se establece que «El Consorcio asumirá la cobertura del riesgo en el seguro agrario combinado, en la forma y cuantía que determine el Ministerio de Economía y Hacienda, en los siguientes supuestos: a) En el caso de que no se alcanzara por el conjunto de las entidades aseguradoras, la totalidad de la cobertura prevista en la Ley 87/1978, de 28 de diciembre, de Seguros Agrarios Combinados. b) Actuando

²³ La experiencia de Japón nos muestra la posible acción de un terremoto, con el posterior y consiguiente tsunami, sobre una central nuclear y las nefastas consecuencias de ello. Sobre este país, véase KAWABATA, Y.: «The Japanese Experience: Fukushima beyond Disaster – Tax and Public Finance Assistance», en *Tax Implications of Natural Disasters and Pollution*, cit., pág. 157.

como reasegurador». Este punto resulta importante en materia de catástrofes naturales, dado que los cultivos agrícolas se pueden ver afectados por catástrofes de distinto tipo.

Por último, en octavo lugar, en el apartado 2 del artículo 10 de ese mismo texto refundido al que venimos haciendo alusión en este apartado, se dispone que el Consorcio de Compensación de Seguros «asumirá la cobertura del riesgo de incendios forestales en los términos de su legislación específica». Recordemos como los incendios forestales se mueven, como hemos visto, en la dinámica conceptual entre las catástrofes naturales y los desastres medioambientales.

10. PRINCIPALES MEDIDAS DE RECUPERACIÓN O REPOSICIÓN DE LOS DAÑOS CAUSADOS POR CATÁSTROFES NATURALES

Dentro de la gran dispersión normativa en esta materia, en concreto dentro de los distintos decretos-leyes y leyes que regulan esta problemática en España y a los que hemos hecho alusión *supra*, resumiendo las medidas de recuperación o reposición de los daños causados por las citadas catástrofes, podemos extraer, como líneas generales o medidas que se suelen adoptar habitualmente las que describimos a continuación.

En caso de fallecimiento de personas a causa de tal tipo de catástrofes o desastres, por cada fallecido se suele conceder por el Estado una ayuda a la familia, que suele rondar los 18.000 euros. Una cantidad similar se suele conceder a los sujetos que como consecuencia de tal tipo de catástrofes o desastres queden en una situación de incapacidad absoluta y permanente. Esto sin perjuicio del resto de ayudas o pensiones que puedan corresponderle en función del régimen general de previsión o seguridad social al que esté sometida cada persona.

También se suelen conceder ayudas por la pérdida de enseres de primera necesidad a causa de las catástrofes, que han llegado a consistir en 2.580 euros por cada ayuda, como importe de las últimas concedidas por el Estado por tal concepto; cifra concretada fijándonos en las últimas ayudas concedidas, pero aproximadamente es la habitual.

En caso de destrucción de la vivienda habitual de forma que la haga inhabitable, se pueden conceder ayudas normalmente de hasta 24 meses para el alquiler de otra vivienda, hasta que se reconstruya la anterior o se pueda disponer de una nueva. En tales casos cada ayuda suele tener un máximo de 6.671,7 euros anuales, cifra también concretada fijándonos en las últimas ayudas concedidas, pero que también aproximadamente es la habitual.

También se conceden ayudas para la reconstrucción de las viviendas que han quedado destruidas totalmente, que, fijándonos en los últimos importes concedidos, suelen tener un límite del 80% del precio de una vivienda de protección oficial; se analiza el precio de una vivienda protegida de régimen especial, cuyo precio se determina por los poderes públicos y la ayuda podrá llegar hasta el 80% de dicho importe. Cuando se trata de ayudas para una mera rehabilitación o reparación, cada ayuda puede llegar hasta los 24.000 euros, en función de las últimas cifras vistas.

11. PRINCIPALES MEDIDAS PARA IMPULSAR EL DESARROLLO EN LAS ZONAS QUE HAN SUFRIDO CATÁSTROFES NATURALES

Fijándonos en los decretos-leyes y leyes que recogemos *supra*, también como resumen de las principales medidas para impulsar el desarrollo después de tal tipo de catástrofes, el Instituto de Crédito Oficial, como agencia financiera del Estado, suele abrir líneas especiales de préstamos en relación con las zonas afectadas por catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Al mismo tiempo, por el Estado se suelen conceder ayudas para obras de construcción, ampliación o acondicionamiento y modernización de los edificios o instalaciones comerciales.

También se suelen conceder ayudas para la adecuación y modernización de mercados minoristas municipales.

Igualmente, se realizan actuaciones destinadas a la consolidación y mejora de centros comerciales abiertos.

También se suele financiar la peatonalización de ejes comerciales.

Del mismo modo, se suelen adecuar espacios para la venta no sedentaria.

De igual manera, se conceden ayudas para la reindustrialización de las zonas afectadas y para la recuperación del tejido industrial. De esta forma, se financian tanto infraestructuras industriales, como concretas iniciativas industriales.

12. NORMAS PARA UN ESPECIAL CONTROL

A diferencia de lo que es más habitual en otros Estados, en los casos de beneficios fiscales y ayudas ante catástrofes naturales y desastres medioambientales, más que las típicas normas antifraude en el plano tributario, en España lo que se suele hacer es crear órganos de control específicos para tales supuestos.

Normalmente las medidas analizadas están sometidas simplemente a las normas antifraude y de control generales del ordenamiento jurídico-financiero.

Esto no quita que en algún caso se establezcan, como decimos, medidas u órganos de control adicionales.

Por ejemplo, dentro de las funciones del Comisionado del Gobierno para la Reconstrucción y Reactivación Económica de la Zona de Lorca, se establece que este pueda requerir, en el ámbito de sus competencias, la información necesaria para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen de ayudas.

Aun así, en otros Estados, ante experiencias similares, se suele establecer una batería de normas de control en estos casos mucho más específicas y exhaustivas que las que se aplican en España.

SUJECCIÓN AL IVA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR SOCIEDADES INSTRUMENTALES CONSTITUIDAS POR ENTES PÚBLICOS

Análisis de la STJUE de 29 de octubre de 2015, Asunto C-174/14

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

1. SUPUESTO DE HECHO

La sociedad que dio lugar a la controversia era Saudaçor, sociedad anónima que procedía de la transformación como tal del Instituto de gestión financiera de la salud de la Región Autónoma de las Azores. Su capital social era propiedad al 100 % de dicha Región. De acuerdo con sus disposiciones de creación, la entidad tenía como misión la prestación de servicios de interés económico general en el ámbito de la salud, constituyendo su objeto la planificación y la gestión del Servicio Regional de Salud y de los sistemas de información, infraestructuras e instalaciones correspondientes, así como la realización de obras de construcción, conservación, recuperación y reconstrucción de las unidades y servicios sanitarios, en particular en las regiones afectadas por catástrofes naturales y en las zonas consideradas de riesgo.

Saudaçor se regía por sus propias disposiciones de creación (emanadas de la Región de las Azores), por sus estatutos, por el régimen jurídico de las empresas públicas y por el derecho privado. Se disponía igualmente que, en el marco de sus actividades, Saudaçor había de respetar las normas de organización y funcionamiento del Servicio Regional de Salud de la Región de las Azores. Asimismo, se establecía que para la ejecución de sus cometidos Saudaçor disponía de las mismas prerrogativas de poder público que la Región de las Azores, entre ellas, la de expropiar.

Saudaçor ejercía sus actividades en virtud de contratos-programa celebrados con el Gobierno de la Región de las Azores, en los que se definían los servicios que Saudaçor debía prestar en el ámbito de la planificación y gestión del Servicio Regional de Salud, así como la compensación, denominada «contribución financiera», que dicha región debía abonar como contrapartida de tales servicios, destinada a cubrir los gastos de funcionamiento de Saudaçor.

La controversia que dio lugar a la cuestión prejudicial se produjo como consecuencia de la pretensión de las autoridades fiscales portuguesas de considerar los servicios prestados por Soudaço sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), viniendo su base imponible dada por la precitada contribución financiera. A esta conclusión llegaba tras el análisis de la operativa de la compañía, que se consideraba equiparable a la de la iniciativa privada, resultando su posible no sujeción susceptible de crear distorsiones de la competencia, siempre en opinión de las referidas autoridades. La deducción, por parte de Soudaço, del IVA soportado refrendaba esta conclusión (siempre en opinión de las autoridades fiscales portuguesas).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Con estos antecedentes, la primera cuestión que se suscitó ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) fue si el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que constituye una **actividad económica**, a efectos de dicha disposición, una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la prestación a una región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud conforme a los contratos-programa celebrados entre esa sociedad y dicha región.

En su análisis, el TJUE apeló a la amplitud del ámbito de aplicación de la directiva y al concepto mismo de prestación de servicios a título oneroso, que requiere de la existencia de una relación directa entre la prestación realizada y la contraprestación recibida a cambio (construcción que tradicionalmente se ha conocido como doctrina del vínculo directo, elaborada a partir de la ya antigua Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, asunto C-16/93 (NFJ003302), más que reiterada con posterioridad).

Aunque la apreciación de la concurrencia de estas circunstancias en el asunto controvertido se remitió al juez nacional (apdo. 34 de la sentencia), el TJUE consideró conveniente, no obstante, dar alguna indicación adicional, para lo cual prestó especial relevancia a la contribución financiera que la Región de las Azores debía abonar a Soudaço «como contrapartida» de los servicios que esta había de prestar en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud, especificada en los contratos-programa suscritos al efecto.

Con esta base, se concluyó que: «36. A la vista del carácter permanente y continuo de los servicios de planificación y gestión prestados por Soudaço, el hecho de que dicha compensación se fije, no en función de prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y sobre una base anual, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de esta sociedad, no puede en sí afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios claramente establecidos (véase, en este sentido, la sentencia Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartados 36 y 37)».

Constatado, pues, el carácter de contraprestación de los servicios prestados para la así llamada «contribución financiera», el TJUE hizo dos consideraciones adicionales:

- a) El hecho de que el importe de la citada contribución financiera pudiera ajustarse después de establecida inicialmente no se consideró relevante, entendiéndose más bien como particularidad de la forma de funcionamiento de la entidad.
- b) Otro tanto se dispuso respecto al hecho de que los servicios prestados por Saudaçor tuviera por objeto la ejecución de una obligación constitucional que incumbe exclusiva y directamente al Estado en virtud de la Constitución portuguesa, a saber, la obligación de crear un servicio nacional de salud universal y potencialmente gratuito que debe financiarse esencialmente con recursos públicos.

La **conclusión** respecto a esta primera cuestión fue contundente:

«42. [...] el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que constituye una actividad económica, a efectos de dicha disposición, una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la prestación a una Región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud conforme a los contratos programa celebrados entre esa sociedad y esa Región».

Centrados en el carácter público, o su posible consideración como tal, para las actividades desplegadas por Saudaçor, el TJUE entró en el análisis de si la no sujeción que establece el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112 se aplica a una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la prestación a una región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y gestión del Servicio Regional de Salud conforme a los contratos-programa celebrados entre esa sociedad y esa región.

A estos efectos, la primera posibilidad que se valoró fue la de interpretar el concepto de «demás organismos de derecho público» que se contiene en el artículo 13.1 de la mencionada directiva recurriendo a la definición del concepto de «organismo de derecho público» formulada en el artículo 1.9 de la **Directiva 2004/18, relativa a la adjudicación de contratos públicos**.

El TJUE descartó de plano esta posibilidad, justificando su postura en la diferencia de contexto de ambas directivas, por cuanto esta se basa en los principios de transparencia y no discriminación en la adjudicación de contratos públicos, cometido completamente ajeno a los objetivos y contexto de la Directiva 2006/112.

Centrado en la determinación de las condiciones de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2006/112 al supuesto controvertido, el TJUE insistió en la vocación de amplitud de la sujeción al impuesto de las actividades económicas, de donde se infiere como corolario la necesidad de hacer una **interpretación estricta** de lo dispuesto por dicho precepto (apdo. 49).

Centrados con algo más de detalle en la norma, el TJUE apeló a los dos requisitos que tradicionalmente han informado la interpretación del citado artículo 13 de la Directiva 2006, como

son: a) el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y b) el ejercicio de actividades en las que este actúe como autoridad pública (entre otras, Sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión contra Alemania, asunto 107/84; 26 de marzo de 1987, Comisión contra Países Bajos, asunto 235/85 (NFJ000268); 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, asunto C-202/90 (NFJ006850); 13 de diciembre de 2007, Götz, asunto C-408/06 (NFJ026986); Auto de 21 de mayo de 2008, Mihal, asunto C-456/07, y Sentencia de 25 de marzo de 2010, Comisión contra Países Bajos, asunto C-79/09, estos dos últimos expresamente citados por el TJUE).

Constatado, adicionalmente, que no hay en la disposición comunitaria controvertida ninguna referencia al Derecho de los Estados miembros, la interpretación de la misma se remitió por el TJUE a los dos requisitos precitados. Con este argumento, y recordando los principios de interpretación autónoma y uniforme del Derecho de la Unión, el TJUE concluyó que: «la enumeración recogida en dicha disposición es exhaustiva, de modo que el concepto de "demás organismos de derecho público" constituye una categoría residual de organismos que forman parte de la autoridad pública distintos de los que se mencionan específicamente en esa disposición» (apdo. 55).

En lo que se refiere específicamente al primero de los dos requisitos establecidos en el artículo 13 de la Directiva 2006/112, a saber, el relativo al **carácter de organismo público**, se analizó la relevancia que pudiera tener a estos efectos el ejercicio de prerrogativas públicas, recordándose por el TJUE que por el hecho de que una persona o entidad lleve a cabo actos que forman parte de las prerrogativas del poder público de manera independiente, sin estar integrada en la organización de la Administración pública, no puede calificarse de organismo de derecho público a estos efectos de dicha disposición (Auto de 21 de mayo de 2008, Mihal, asunto C-456/07).

No obstante, «el hecho de que el organismo de que se trate disponga, en virtud del Derecho nacional aplicable, de **prerrogativas de poder público**, si bien no resulta determinante a efectos de dicha calificación, constituye no obstante, en la medida en que es una característica esencial propia de toda autoridad pública, un indicio importante para acreditar que dicho organismo debe ser calificado de organismo de Derecho público» (apdo. 58). Tal era el caso de Soudaço.

A continuación, el TJUE analizó si era posible considerar a Soudaço integrada en la Administración pública de la Región de las Islas Azores, posibilidad que no excluyó (aunque incumbiera al juez nacional).

A pesar de la forma jurídica de la entidad –sociedad anónima–, el TJUE llamó la atención sobre varios aspectos (apdos. 62 y ss.):

- a) La autonomía real de Soudaço parecía limitada por el hecho de que su capital, que no estaba abierto a la participación de particulares, era propiedad al 100% de la Región de las Azores. Adicionalmente, esta era su único cliente, si se exceptúan los servicios prestados a terceros en el marco de las actividades llamadas «accesorias», de las que constaba que tenían una importancia marginal. En opinión del TJUE, estas circunstancias podían indicar que la Región de las Azores estaba en condiciones de ejercer una influencia determinante sobre las actividades de Soudaço.

- b) Conforme a los contratos-programa celebrados entre Saudaçor y la Región de las Azores, la sociedad llevaba a cabo su misión conforme a las orientaciones definidas por la Región de las Azores, estando sometida a su supervisión.
- c) De acuerdo con la normativa reguladora de su régimen jurídico, el derecho privado ocupaba un lugar secundario con respecto al atribuido a las normas que determinaban el régimen jurídico de Saudaçor en cuanto empresa pública.
- d) Aun cuando de la existencia de los contratos-programa pudiera colegirse que Saudaçor actuaba en el mercado en competencia con otros operadores privados, no es menos cierto que, en la Región de las Azores, Saudaçor era la única que prestaba dichos servicios y que tales servicios no se adjudicaban a operadores privados, por ejemplo, a través de un procedimiento de licitación.
- e) Adicionalmente, parecía existir un vínculo orgánico entre Saudaçor y la Región de las Azores, aunque solo fuera por el hecho de que esa sociedad fuera creada mediante un acto legislativo adoptado por el legislador de la región con objeto de que esta dispusiera de una «prestación de servicios de interés económico general en el ámbito de la salud».

Con estas premisas, el TJUE concluyó que: «no cabe excluir, pues, que, partiendo de una **valoración de conjunto** que tome en consideración las disposiciones del derecho nacional aplicables a Saudaçor, ese tribunal llegue a la conclusión de que esta entidad puede ser calificada de **organismo de derecho público** en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112» (apdo. 68).

En cuanto al segundo de los requisitos, esto es, el de la **actuación como autoridad pública**, el TJUE (apdo. 70) recordó que:

- a) Constituyen actividades de esta índole las realizadas por dichos organismos en el ámbito del **régimen jurídico** que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.
- b) El **objeto o el fin de la actividad** es irrelevante a este respecto, si bien el hecho de que el desarrollo de la actividad controvertida en el litigio principal implique el ejercicio de **prerrogativas de poder público** permite acreditar que esa actividad está sujeta a un régimen de derecho público.

En la concreción de estos extremos al supuesto controvertido, se hizo referencia al hecho de que las prerrogativas de las que disponía Saudaçor no constituían un instrumento que esta pudiera utilizar para llevar a cabo las actividades controvertidas, sino que eran utilizadas a otros efectos (apdo. 72) pareciendo indicarse con ello que se excluía la no sujeción.

Asimismo, se señaló que aun suponiendo que debiera concluirse que Saudaçor era un organismo de derecho público y se considerase que ejercía la actividad económica controvertida en

el litigio principal actuando como autoridad pública, había de valorarse la compatibilidad de la no sujeción con la interdicción de la **distorsión de la competencia** que establece expresamente el artículo 13 de la Directiva 2006/112.

Esta posibilidad fue contestada señalando que: «las distorsiones significativas de la competencia a las que podría llevar el hecho de no considerar sujetos pasivos a los organismos de derecho público que actúen como autoridades públicas deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado específico, y con respecto, no solo a la competencia actual, sino también a la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética» (apdo. 74).

Con estos antecedentes, el TJUE concluyó lo siguiente:

«El artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la regla de no sujeción al impuesto sobre el valor añadido establecida en esa disposición no se aplica a una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la prestación a una región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud conforme a los contratos-programa celebrados entre esa sociedad y esa región, en el supuesto de que tal actividad constituya una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la citada directiva, si cabe considerar —extremo cuya verificación incumbe al órgano jurisdiccional remitente— que la mencionada sociedad debe calificarse de organismo de derecho público y que lleva a cabo esa actividad actuando como autoridad pública, siempre y cuando el órgano jurisdiccional remitente compruebe que la exención de dicha actividad no puede dar lugar a distorsiones significativas de la competencia».

Ciertamente, la interpretación de la declaración final del TJUE no es sencilla. Probablemente, así es por el error en la traducción al español cometido con esta sentencia, que se percibe cuando analizamos la misma en inglés: «Article 13(1) of Directive 2006/112 must be interpreted as meaning that an activity such as that at issue in the main proceedings, whereby a company provides a region with services in respect of the planning and management of the regional health service under the programme agreements concluded between that company and that region, **falls under** the rule of treatment as a non-taxable person for value added tax purposes...» y, con mayor claridad, si acudimos al idioma original de la sentencia, que es el portugués: «O artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que **está abrangida** pela regra de não sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado, prevista nessa disposição, uma atividade como a em causa no processo principal...» («abrangida» se traduce como «incluida»).

Con esta premisa, se entiende bastante mejor la conclusión a la que llega el TJUE, que admite la extensión de la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos a las actividades realizadas por una entidad como Saudaçor, supuesto que se cumplan los tradicionales requisitos exigidos para ello y en la hipótesis de que con ello no se está distorsionando la competencia.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Varias son las cuestiones que se suscitan a partir de la lectura de esta sentencia, la primera de las cuales tiene por objeto una cuestión general de Derecho comunitario, siendo relativas las demás a la incidencia del IVA en las sociedades públicas, aunque bien podría abrirse el angular para referirla a cualesquiera otras fórmulas de personificación de los entes públicos. Esta cuestión, que fue objeto de una importante, aunque incompleta, modificación de la normativa interna, que entró en vigor en 2015, hace que la sentencia adquiera una especial relevancia en España.

El primer tema que anunciábamos era de carácter general en cuanto al Derecho de la Unión y se concreta en la **discrepancia lingüística** entre las diferentes versiones de la sentencia, al menos, entre las que hemos manejado para este comentario.

A este respecto, hay que manejar dos elementos importantes y que, en este caso, conducen a la misma conclusión.

El primero de ellos se plasma en el Reglamento de funcionamiento del TJUE y tiene por objeto su régimen lingüístico, contemplado en sus artículos 29 a 31. Sin necesidad de entrar en más detalles en cuanto a la determinación de la lengua o lenguas en la que se sustancia cada procedimiento, lo cierto y verdad es que únicamente los documentos que se redactan en las mismas tienen la condición de documentos auténticos (art. 31). Considerando que la lengua del procedimiento que dio lugar a la sentencia que comentamos es el portugués, es la versión en portugués de la sentencia la que merita tal consideración, sin que la misma sea extensible a sus traducciones.

Por otra parte, es un principio consagrado del Derecho de la Unión la procedencia de interpretar sus disposiciones conforme a su contexto y objetivos, sin que quepa otorgar a ninguna de sus versiones la preferencia sobre el resto. Considerando que los requisitos que se establecen a continuación de la exclusión de la aplicación de la norma de no sujeción que se predica en la versión en español de la sentencia son, precisamente, los que conforme a la jurisprudencia reiterada del tribunal han de concurrir para que la citada no sujeción sea aplicable, bien cabe concluir que la voluntad auténtica del TJUE era señalar la procedencia de extender la no sujeción que establece el artículo 13 de la Directiva 2006/112 a las actividades de Sudaçor, por más que la traducción de la sentencia al español diga precisamente lo contrario.

Nótese que el principio al que hemos apuntado en el párrafo anterior choca, en cierto modo, con el anterior, por lo que, en una hipótesis en la que condujeran a conclusiones distintas, se podría generar una situación compleja. Con todo, e insistiendo en que la versión auténtica de las sentencias es la que se dicta en el idioma o idiomas en los que se ha sustanciado el procedimiento, esta discordancia únicamente podría producirse en caso de que la sentencia que le pone término fuera intrínsecamente contradictoria. No es este el caso si leemos la sentencia en portugués.

Pasando al fondo del asunto, la sentencia versa sobre la posible no sujeción al IVA de las actividades desarrolladas por una sociedad pública cuyas operaciones tienen como destinataria

primordial a la entidad pública de la que depende, esto es, propietaria del 100% de su capital. Esta posible no sujeción es analizada desde dos perspectivas distintas, que son la posible consideración de la entidad como integrada en la Administración pública y el desarrollo de su actividad en tanto que autoridad pública. Veámoslas por separado.

En cuanto a la posible **calificación de la sociedad como parte de la Administración pública**, hay una primera consideración que se expresa por el TJUE con claridad y que, a la vista de la redacción vigente del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, que se ocupa de la cuestión en nuestro país, no deja de llamar la atención: se trata de la impropiedad de extrapolar a este ámbito las categorías incluidas en la Directiva 2004/18, sobre **contratación administrativa**.

Así, la relación de entidades que, por mandato expreso de la norma interna, han de considerarse como Administraciones públicas a los efectos de la aplicación de la norma de no sujeción se parece enormemente a la que se comprende en el artículo 3.1 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

Sin dejar de reconocerle a la legislación nacional una cierta lógica, por cuanto, al fin y al cabo, de lo que se trata es de delimitar lo que se puede considerar, desde un punto de vista financiero, como Administración pública, la contundencia con la que el TJUE descarta esta asimilación deja poco lugar a la duda. La norma sobre contratación administrativa se consagra a los principios de transparencia y no discriminación en la adjudicación de contratos públicos, que son completamente ajenos a la interpretación de una norma, la de no sujeción al IVA que, en tanto que reguladora de un supuesto de excepción a la regla general de tributación de las operaciones realizadas en el desarrollo de actividades económicas, ha de ser objeto de interpretación estricta.

Centrados en la discusión de si cabría considerar a Soudaço como un ente público, el TJUE hace una serie de consideraciones que no vamos a reproducir pero que son relevantes, especialmente si las ponemos en relación con la conocida como «**doctrina del órgano técnico administrativo**» y la elevación a rango legal de la misma que se produjo con la aprobación y entrada en vigor de la Ley 28/2014.

De esta forma, el control que la Región de las Islas Azores ejerce sobre la compañía es tal y las manifestaciones que el mismo alcanza son tan variadas que, en última instancia, el TJUE llega a asimilar a una y a otra, admitiendo la prescripción para la entidad del mismo tratamiento que correspondería a la Administración pública territorial de la que depende. En buena lógica, esta asimilación puede amparar la no sujeción –erróneamente calificada como exención en la sentencia– de las operaciones realizadas por la compañía.

Sin perjuicio de la muy discutible, por la necesidad de realizar un estudio caso a caso, extrapolación de estos criterios a otros supuestos más o menos similares, esta asimilación genera dos dudas principales, que son la determinación exacta de su alcance y la corrección de la base jurídica sobre la cual el TJUE basa su conclusión.

En cuanto a la **extensión de la no sujeción**, hay un ámbito idóneo, no controvertido y al que, por tanto, no prestaremos mayor atención, que es el de los servicios que Sudaçor pudiera prestar a la entidad pública de la que depende, los cuales, con las premisas que después veremos, pueden considerarse no sujetos al tributo.

Algo más dudosa sería la extensión de esta no sujeción a prestaciones de servicios que pudieran tener por destinatarias otras personificaciones de la misma Región de las Azores y que, por razones idénticas a las que se han señalado respecto a Sudaçor, compartieran su mismo tratamiento. Otro tanto cabe decir de los servicios prestados a terceros, completamente ajenos a la Administración pública en las Islas Azores.

La consideración como Administración pública de Sudaçor debería conducir a la conclusión de que, con independencia de la condición del destinatario de sus operaciones, estas han de quedar no sujetas al impuesto (supuesto que actúa como autoridad pública, aspecto sobre el que volveremos más adelante), por cuanto la norma de no sujeción que interpreta la sentencia, que es el artículo 13 de la Directiva 2006/112, no discrimina, a estos efectos, en función del destinatario de las operaciones.

Probablemente, las anteriores disquisiciones vienen inducidas por el modelo de negocio de la compañía y, especialmente, por la forma en la que el legislador nacional ha configurado la no sujeción de estas operaciones, refiriéndolas únicamente a determinados servicios. Como decíamos, la norma de referencia, el artículo 13 de la Directiva 2006/112, no discrimina, por lo que, admitida la posibilidad de la no sujeción, esta debería hacerse extensiva al total de las operaciones que realice la empresa, ya tengan por destinataria a la Administración pública territorial accionista de la misma, ya tengan por destinatarias a otras personas o entidades.

Desde esta perspectiva, la limitación de la no sujeción de ciertas actividades desarrolladas por estas entidades exclusivamente a las que tengan por destinatarias a las Administraciones públicas que participan en su capital resulta, cuanto menos, chocante. Otro tanto cabe decir de la limitación de la no sujeción a las operaciones que hayan de calificarse como prestaciones de servicios, sin admitir su extensión a entregas de bienes, cuando la norma comunitaria de no sujeción que venimos comentando no hace distinción.

El siguiente comentario lo referiremos a la base jurídica sobre la que el TJUE sustenta su sentencia, que es el artículo 13 de la directiva. Bien es cierto que esa era la norma que se había sometido a su consideración y respecto a la cual se solicitaba su pronunciamiento; sin embargo, no por ello debemos abstenernos de extender el estudio a otros artículos de la Directiva 2006/112, en particular, a su artículo 11, regulador, por así decirlo, del **régimen de grupos de IVA**. A esta conclusión llegamos especialmente tras la lectura de los apartados 62 y siguientes de la sentencia y la insistencia de los mismos en el control que la Región de las Islas Azores tenía sobre la compañía.

Considerando los vínculos que han de concurrir para la efectiva aplicación del régimen de grupos, financiero, económico y organizativo, como establecen tanto la norma interna como la

comunitaria, bien podría llegarse a la conclusión de que todos ellos concurrían en la operativa de Sudaçor y la Región de las Azores, lo cual debería haber conducido igualmente a la consideración de ambas entidades como integrantes de un grupo (la posibilidad de admitir como integrantes de grupos de IVA a entidades que no tengan la condición de empresario o profesional ha sido expresamente admitida por el TJUE y de manera indiscriminada, Sentencia de 9 de abril de 2013, Comisión contra Irlanda, asunto C-85/11 (NFJ050408), entre otras, por más que nuestro legislador lo haya entendido en términos un tanto peculiares). Nótese que, de nuevo, esto habría supuesto la asimilación entre ambas entidades y el tratamiento de las mismas como un sujeto pasivo único, cabe entender que como ente público, con todo lo que ello implicara en cuanto a no sujeción de las operaciones internas, referencia del derecho a la deducción al total del grupo y, finalmente, consideración conjunta del total de las operaciones realizadas por el grupo para con terceros (es de suponer que para conducir a su no sujeción).

Como decíamos, no hay en la sentencia ninguna referencia al asunto, por lo que se trata de comentarios «a beneficio de inventario», pero que muy probablemente tienen especial sentido desde la perspectiva de la forma en la que se ha configurado la operativa de estas entidades en nuestro ordenamiento.

Hay una última cuestión que hemos de señalar y es la difícil aplicación en este caso del principio de **no distorsión de la competencia** cuando de lo que se trata es, precisamente, de la aplicación de una norma que exime de tributación. Quizá la clave pueda estar en la razón de ser de la compañía y si la misma consiste en el aprovechamiento de la situación de ventaja que le podría dar su no sujeción al impuesto, de forma que, no siendo este el caso, bien podría descartarse la citada distorsión. Con todo, se trata de una cuestión polémica.

PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS: ¿ÚNICO PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA COMPROBAR TODOS LOS REQUISITOS DEL BENEFICIO FISCAL?

Análisis de la STS de 16 de marzo de 2015, rec. núm 2598/2013

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

I. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015 [rec. 2598/2013 (NFJ057692), ponente don Joaquín Huelin Martínez de Velasco] resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 15 de marzo de 2013 [Sala de Santa Cruz de Tenerife, rec. 249/2011 (NFJ051796), ponente doña María del Pilar Alonso Sotorrio].

En esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 15 de marzo de 2013 se enjuició un supuesto en el que una entidad mercantil que había realizado una dotación en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en el ejercicio 1997 y aplicado en dicho ejercicio la correspondiente reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) en que este beneficio consiste no llevó a cabo materialización alguna de la misma dentro del plazo de que disponía para ello según su normativa reguladora, que era hasta el 31 de diciembre de 2001. En un contexto en el que el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en su redacción originaria, hoy es el apartado 16 de este artículo tras la reforma realizada por el RDL 12/2006, de 29 de diciembre), prevé la debida integración en el ejercicio de incumplimiento de las cantidades que en su día redujeron la base imponible de incumplirse alguno de los requisitos del beneficio fiscal, la Inspección de los Tributos, que inició sus actuaciones el 20 de noviembre de 2006, no practicó liquidación alguna en relación con el ejercicio 2001 que se encontraba ya prescrito. No obstante, sí comprobó y regularizó el ejercicio 2002 al constatar que en dicho ejercicio no había ningún activo que permitiera afirmar que se habían mantenido las materializaciones de la RIC en el plazo de cinco años previsto por la normativa, que es otro de los requisitos legales de este beneficio fiscal.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, basándose en una sentencia propia anterior que reproduce parcialmente [la Sentencia de 20 de noviembre de 2012, Sala de Santa

Cruz de Tenerife, rec. 383/2009 (NFJ062325), ponente doña Adriana Fabiola Martín Cáceres], rechaza esta actuación administrativa al considerar que al haberse producido el incumplimiento del requisito de materialización de la RIC, fue el ejercicio en que se produjo este incumplimiento, el ejercicio 2011, el que debió ser objeto de regularización administrativa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, lo que sin embargo no era posible al haber transcurrido su plazo de prescripción al inicio de las actuaciones inspectoras. Por tanto, no admite la regularización administrativa realizada, al estar «vedado acudir a una ficción para prorrogar el plazo y poder imputar el incumplimiento del deber de mantenimiento de la inversión al año no prescrito», y anula la liquidación del ejercicio 2012 que se había dictado.

La Administración General del Estado aportó como sentencia de contraste en el recurso de casación para la unificación de doctrina la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de diciembre de 2012 [Sala de Las Palmas de Gran Canaria, rec. 220/2011 (NFJ057691), ponente doña Inmaculada Rodríguez Falcón]. En el supuesto enjuiciado en esta sentencia una entidad mercantil que absorbió a otra entidad que había dotado la RIC y aplicado este beneficio fiscal en el ejercicio 1995 realizó la materialización de la misma en unos locales dentro del plazo que tenía para ello que era hasta el 31 de diciembre de 1999, pero se entendió por la Inspección de los Tributos que se trataba de una materialización incorrecta al no reunir los requisitos legales. No obstante, la regularización administrativa se lleva a cabo en el ejercicio 2003 por haberse incumplido según la Inspección de los Tributos el requisito del mantenimiento y afectación a una actividad económica de las inversiones realizadas para la materialización de la RIC.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias consideró correcta en este caso la actuación administrativa al entender que «aunque la Administración por prescripción no pueda comprobar si se han cumplido los plazos para la inversión, sí que debe comprobar el mantenimiento de la inversión». Para llegar a esta conclusión se apoya en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de noviembre de 2010 [rec. 230/2009 (NFJ041231), ponente don Javier Eugenio López Candela] que reproduce parcialmente según la cual hasta el transcurso del plazo de tres años para materializar la RIC previsto por la normativa «no puede determinarse si es procedente la consolidación del beneficio; es decir, no podrá hasta entonces darse inicio al plazo de prescripción de cuatro años para liquidar, porque la deducción está sujeta a unas condiciones que deben cumplirse en un determinado periodo de tiempo».

II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Al tratarse de una sentencia que resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina, el Tribunal Supremo establece en primer lugar, como premisa necesaria para que pudiera entrarse a conocer del recurso, la existencia de las identidades requeridas por el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: «cuando, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos».

En efecto, en opinión del Tribunal Supremo, además de los pronunciamientos distintos de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria y de la Sala de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que eran evidentes, la «situación de los sujetos pasivos era la misma, así como el fundamento de su pretensión de anulación, sustentada en la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio correspondiente del impuesto sobre sociedades: entidades que habían dotado a la RIC y que, al comprobarse ejercicios no prescritos, veían como la Inspección regularizaba otros que consideraba ya prescritos mediante el análisis de si la dotación hecha en su día había sido materializada en el plazo de tres años».

No son relevantes a estos efectos, sin embargo, como había señalado el Abogado del Estado, las diferencias más concretas de los supuestos enjuiciados en una y otra sentencia en la medida en que «En el caso abordado por la sentencia recurrida no se materializó la inversión en el plazo indicado, mientras que en la de contraste sí que tuvo lugar, pero estando en discusión si eran hábiles los bienes en que se realizó, a la luz del repetido artículo 27.4 de la Ley 19/1994. Este dato diferencial no rompe la igualdad sustancial entre los dos casos a los efectos de las doctrinas confrontadas y de despejar la incógnita que se encuentra en la base de las mismas: ¿con ocasión de comprobar ejercicios no prescritos cabe investigar si se materializó la dotación o lo fue en inversiones admitidas por la norma aun cuando ya estuviera prescrito el ejercicio en que expiraba el plazo para realizarlas?».

El Tribunal Supremo señala desde el principio que «la doctrina correcta se encuentra en la sentencia de contraste, constatación que ha de conducir a la estimación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina». Y tras exponer las distintas fases en que se «estructura temporalmente» este «específico beneficio fiscal», «en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones» (dotación, materialización y mantenimiento), lo que «supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad», así como también después de señalar que la «inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (art. 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (art. 27, apdos. 1 y 2)», expone cuál es su concreta posición al respecto:

«Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (art. 67.1, segundo párrafo de la misma ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues solo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión».

«Con esta doctrina –precisa más adelante– no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido. Tan solo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba (véase el art. 27.8).

Con el alcance expresado –concluye el Tribunal Supremo– se ha de abordar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades en relación con la investigación del cumplimiento por los beneficiarios de la RIC de las distintas obligaciones y condiciones a que el artículo 27 de la Ley 19/1994 somete este beneficio fiscal».

III. COMENTARIO CRÍTICO

1. LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR

El Tribunal Supremo identifica correctamente la prescripción que sería relevante en los supuestos de incumplimiento de alguno de los requisitos de la RIC, lo que es un aspecto dotado de gran importancia al recogerse en el ámbito tributario no una única y unitaria, sino una pluralidad de prescripciones, tal como revelan claramente los distintos supuestos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Se trata de la prescripción del «derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación» [letra a) del art. 66 de la LGT], es decir, de la llamada prescripción del derecho a liquidar.

A ella se refiere el Tribunal Supremo aludiendo al «plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria» en general o en particular al plazo de «prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades en relación con la investigación del cumplimiento por los beneficiarios de la RIC de las distintas obligaciones y condiciones a que el artículo 27 de la Ley 19/1994 somete este beneficio fiscal».

Esta identificación de la prescripción relevante en estos supuestos con la llamada prescripción del derecho a liquidar es totalmente correcta, en nuestra opinión, porque en el supuesto de que se hubiera incumplido alguno de los requisitos normativos del beneficio fiscal de la RIC, pese a la aplicación por el sujeto pasivo en la autoliquidación del efecto desgravatorio correspondiente (una reducción en la base imponible, por lo que al IS se refiere), habría existido realmente una obligación tributaria material de dicho impuesto en una determinada cuantía, mayor que la autoliquidada, que sería el objeto de dicha prescripción del derecho a liquidar, aunque a estos efectos es relevante cuál es el requisito incumplido en el caso particular (dotación, materialización o mantenimiento). En cualquier caso, esta prescripción del derecho a liquidar el IS, en concreto, la

relativa al requisito incumplido en cada caso particular, es la que se consumaría cuando se produjera el silencio durante más de cuatro años del sujeto pasivo y de la Administración tributaria en el ámbito de las posibles actuaciones a realizar a efectos de la liquidación del tributo, que es el desencadenante de esta prescripción [SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2010), págs. 210-211], con el efecto extintivo de dicha obligación previsto por la LGT (art. 69.3). Por lo tanto, estamos en presencia efectivamente de la denominada prescripción del derecho a liquidar, como señala con acierto el Tribunal Supremo en esta sentencia.

2. EL INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN CON LA FINALIZACIÓN DEL PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN

También es correcta, desde nuestro punto de vista, la determinación del momento de inicio del cómputo de ese plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con el beneficio fiscal de la RIC en «el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (art. 67.1, segundo párrafo de la misma ley) del impuesto sobre sociedades [...]». Puesto que como se ocupa de precisar el propio Tribunal Supremo con la cita del precepto correspondiente, existe una regulación legal en la normativa de aplicabilidad general a todos los tributos acerca del momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, el artículo 67.1 de la LGT. Y esta regulación general es aplicable también al beneficio fiscal de la RIC por dos motivos: en primer lugar, porque no existe en la regulación específica de este beneficio fiscal disposición alguna acerca del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que pudiera hacer inaplicable la regulación de la LGT, aspecto este en el que insistiremos después; y, en segundo lugar, porque con la previsión en la normativa específica de la RIC de una autoliquidación a presentar por el sujeto pasivo en los supuestos de pérdida del beneficio fiscal, lo que debe hacerse en un determinado plazo (originario art. 27.8 –actual art. 27.16– de la Ley 19/1994), se soluciona perfectamente el problema que podría surgir acerca del modo de entender la prescripción en este beneficio fiscal condicional, condicionado o de presupuesto de hecho complejo como es la RIC [SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2007), págs 100-108], aspecto sobre el que volveremos de inmediato.

Debe destacarse, además, que con esta precisión del Tribunal Supremo acerca del momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en el día siguiente a la finalización del plazo de autoliquidación del IS se sitúa el alto Tribunal en la vía correcta, en la que, sin embargo, no se había situado la Audiencia Nacional en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010 (NFJ041231), citada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de diciembre de 2012 (NFJ057691), que se utiliza como sentencia de contraste en el recurso de casación para la unificación de doctrina. Ello a pesar de que el Tribunal Supremo afirme al principio de su argumentación que «la doctrina correcta se encuentra en la sentencia de contraste, constatación que ha de conducir a la estimación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina».

Y es que debe tenerse en cuenta que la Audiencia Nacional consideró en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010 (NFJ041231), al igual que en otras sentencias anteriores, con un desco-

nocimiento absoluto de la legalidad vigente [véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2010), págs. 211-212], que «el plazo de prescripción de los ejercicios 2000, 2001 y 2002 [...] se iniciaba el 31 de diciembre de cada ejercicio –artículo 64 a) LGT 1963 y 27 Ley 19/1994–», lo que justificaba en que «el mismo no podría iniciarse hasta que transcurriese el plazo de 3 años previsto para materializar la reserva», en la medida en que «hasta el transcurso de esos plazos no puede determinarse si es procedente la consolidación del beneficio o no; es decir, no podrá hasta entonces darse inicio al plazo de prescripción de cuatro años para liquidar, porque la deducción está sujeta a unas condiciones que deben cumplirse en un determinado periodo de tiempo».

El Tribunal Supremo, sin embargo, como hemos señalado, corrige a la Audiencia Nacional, aunque lo hace sin revelar expresamente el error cometido por la sentencia a la que se remite la sentencia de contraste cuya doctrina dice ser la correcta, situando el momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC en «el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación) [...] del impuesto sobre sociedades [...]».

3. ¿FINALIZACIÓN DEL PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO DE LA CONSOLIDACIÓN DEFINITIVA O DE LA PÉRDIDA DEL BENEFICIO FISCAL?

Sin embargo, muchas dudas se suscitan con que el Tribunal Supremo sitúe el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar en la terminación del plazo de autoliquidación correspondiente al «ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación [...]», lo que tendría su justificación, desde su punto de vista, en que «solo en dicho momento se consolidada definitivamente el beneficio fiscal en cuestión».

Y las dudas que se suscitan al respecto están motivadas en que a partir de lo previsto en el Derecho positivo vigente es totalmente irrelevante a efectos de la prescripción del derecho a liquidar la consolidación definitiva del beneficio fiscal de la RIC, así como el momento en el que esta pudiera producirse. Por el contrario, la única relevancia a efectos de la prescripción del derecho a liquidar que se da en la regulación positiva es a la pérdida del beneficio fiscal (¡no a su consolidación!) y al momento en que dicha pérdida tiene lugar que es cuando se produce el incumplimiento de los requisitos futuros. En concreto, en cuanto que dicho incumplimiento de los requisitos futuros produce la pérdida del beneficio fiscal que debe ser regularizada por el sujeto pasivo a través de una autoliquidación a presentar en un determinado plazo, cuyo final constituye el momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar [SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2004), págs. 163-164; IZQUIERDO PÉREZ (2010), págs. 205 y ss.; MIRANDA CALDERÍN (2012), págs. 928 y ss.]. Todo ello en una interpretación conjunta de la norma que prevé la obligada regularización del beneficio fiscal por el sujeto pasivo a través de una autoliquidación (originario art. 27.8 –actual art. 27. 16– de la Ley 19/1994, por lo que a la RIC se refiere) y la norma general sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar (art. 67.1 de la LGT).

El propio Tribunal Supremo parece tener muy presente estas ideas pero, sin embargo, se olvida de ellas cuando determina concretamente cómo debe entenderse la prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC.

Así, recoge la idea de que efectivamente para la consolidación definitiva del beneficio fiscal se han de cumplir los distintos requisitos, lo que ha de producirse en momentos temporales diferentes. En este sentido, señala que «En efecto, la RIC constituye un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones. Tiene que dotar la reserva en un ejercicio (art. 27, apartados 1 y 2), dotación que debe materializar en determinadas inversiones, realizándolas en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (art. 27.4). Ha de mantener la inversión durante otros cinco años, a cuyo efecto la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó tengan que permanecer en la empresa (art. 27, apartado 5, en relación con el 3)».

En ello vuelve a insistir un poco más adelante cuando reitera que «Esta estructura de la RIC supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: la materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo precepto».

Y de igual forma se hace eco correctamente el Tribunal Supremo de las previsiones normativas acerca de la pérdida del beneficio fiscal por el incumplimiento de sus requisitos futuros y la debida regularización por el sujeto pasivo mediante la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento: «La inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (art. 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (art. 27, apdos. 1 y 2)».

En ello insiste después cuando afirma que «En otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades está sometida a los indicados requisitos, como *conditio sine que non*», y además acentúa aquí la idea de que las consecuencias tributarias en el ejercicio de incumplimiento de los requisitos de la RIC constituyen un mandato o exigencia legal al señalarse que «Por ello, si se incumple alguno de ellos, el legislador ha querido que en el ejercicio que se constate la inobservancia se incremente la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, habida cuenta del posterior desarrollo de los acontecimientos».

Sin embargo, el Tribunal Supremo, cuando a continuación enuncia de forma más concreta cómo debe entenderse la prescripción del derecho a liquidar en relación con el beneficio fiscal de la RIC, pese a que atiende a lo dispuesto en el artículo 67.1 de la LGT situando el inicio de su cómputo

en «el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación [...] del impuesto sobre sociedades», se olvida de lo que acababa de señalar como de gran relevancia que «el legislador ha querido», que es que si se incumple alguno de los requisitos «en el ejercicio que se constate la inobservancia se incremente la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación». Es decir, no sitúa el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC donde debería situarlo a partir de las previsiones específicas recogidas en la normativa de este beneficio fiscal, que es al finalizar el plazo para presentar la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, pues es esta autoliquidación la que debe presentarse al incumplirse alguno de los requisitos futuros del beneficio fiscal.

Por el contrario, el Tribunal Supremo sitúa el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC en «el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (art. 67.1, segundo párrafo de la misma ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación [...]».

El Tribunal Supremo justifica su toma en consideración del «ejercicio en el que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación» en que «solo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión». Pero lo cierto es que la obligación de regularizar del sujeto pasivo a través de la presentación de una autoliquidación prevista por la normativa específica de la RIC, que es aquella cuyo plazo de presentación, en lo que se refiere a su finalización, marcaría el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en una interpretación conjunta del originario artículo 27.8 –actual art. 27.16- de la Ley 19/1994 y del artículo 67.1 de la LGT en que también se basa expresamente el Tribunal Supremo, no se conecta en ningún momento con la consolidación definitiva del beneficio fiscal, sino, como hemos visto, con la pérdida de este.

4. LA NECESARIA PREVISIÓN NORMATIVA ESPECÍFICA

Cuestión distinta sería que en una futura reforma de este beneficio fiscal pudiera preverse expresamente ese momento de consolidación definitiva del beneficio fiscal, en concreto, el del fin del plazo de mantenimiento de la materialización de la RIC, como relevante a efectos del inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con el cumplimiento de los requisitos de este beneficio fiscal. Lo que podría hacerse señalando directamente dicho momento como el inicio del cómputo del plazo de prescripción, de forma semejante a lo que sí se ha previsto para otros beneficios fiscales como la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) para la adquisición de solares y terrenos destinados a la construcción de viviendas de protección oficial, en relación con el cual «el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional» [art. 45.I B).12 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido del ITP y AJD, tras la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre].

Si se introdujera en nuestro Derecho positivo una previsión normativa como esta, aunque incluso se mantuviera la regulación actualmente vigente acerca de la obligación de regularizar por el sujeto pasivo mediante la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento (art. 27.16 de la Ley 19/1994, art. 27.8 en su versión originaria), el fin del plazo para presentar dicha autoliquidación, en aplicación conjunta de este precepto con el artículo 67.1 de la LGT, no marcaría el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar relacionado con el incumplimiento producido. Por el contrario, la prescripción del derecho a liquidar en relación con este beneficio fiscal, con independencia del requisito que se hubiera incumplido y, por tanto, también con independencia de cuál fuera el ejercicio en el que debería procederse a la regularización por el incumplimiento, no comenzaría hasta la finalización del plazo previsto por la norma para mantener en funcionamiento los bienes objeto de materialización de la dotación de la RIC, en aplicación directa de la norma específica prevista al respecto, que desplazaría la eventual aplicación conjunta de aquellos dos preceptos.

Solo entonces podría decirse lo que, sin embargo, manifiesta el Tribunal Supremo bajo la situación normativa actual acerca de que «se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba». Porque únicamente a partir de lo dispuesto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, pese a que sea este el precepto que cita el Tribunal Supremo como aquel en el que encontraría base normativa la conclusión a la que llega, no puede identificarse una única prescripción del derecho a liquidar, a computar desde el fin del plazo de autoliquidación del ejercicio en el que termina el plazo de mantenimiento, que autorizaría a la Administración a comprobar si el sujeto pasivo satisfizo «todos» los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad del beneficio fiscal. Ni la propia Administración tributaria ha defendido en ningún momento esta «única» prescripción relevante a efectos de comprobar «todos» los requisitos del beneficio fiscal de la RIC, como revela la argumentación empleada por el Abogado del Estado que se orienta en un sentido totalmente diferente (véase el antecedente de hecho 2.^o).

Cabría pensar que el Tribunal Supremo puede perfectamente conectar el plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC con el momento de consolidación definitiva del beneficio fiscal, sin necesidad de una base normativa específica semejante a la prevista en relación con la mencionada exención en el ITP y AJD. Y en este sentido podría señalarse que esto precisamente fue lo que hizo el alto Tribunal en el ámbito de esta exención del ITP y AJD antes de introducirse aquella regulación específica en su Sentencia de 8 de febrero de 2005 [rec. 6274/1997 (NFJ019064), ponente don Jaime Rouanet Moscardó], cuando consideró que «como durante el plazo de los 3 años en que la exención operaba provisionalmente la Administración no podía por imperativo legal ejercitar su derecho liquidatorio, tal plazo no puede conceptuarse como un tiempo computable como de paralización a efectos de la sanción prescriptiva». Fue después, en el año 2008, cuando se introdujo en la regulación específica de este impuesto la previsión de que el plazo de prescripción «comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional», con lo que lo único que habría hecho esta norma habría sido prever literalmente

lo que ya se podía entender aplicable bajo la normativa anterior, según había concluido el Tribunal Supremo en aquella sentencia. Algo similar podría pensarse para la RIC, más allá de la conveniencia de una modificación normativa en el sentido indicado que sería simplemente aclaratoria.

Sin embargo, existe un aspecto que pone de relieve la diferente situación normativa en la que se encontraba el Tribunal Supremo en el año 2005 en relación con la exención en el ITP y AJD para la adquisición de solares destinados a la construcción de viviendas de protección oficial y la que tiene en la actualidad cualquier operador jurídico, también el Tribunal Supremo, que se plantea el modo en el que debe entenderse la prescripción en relación con la RIC. Y es que en la situación normativa en la que el Tribunal Supremo entró a resolver la problemática acerca del modo de entender la prescripción en aquella exención en el ITP y AJD, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho actual en relación con la RIC, no existía disposición alguna, ni en la LGT ni en la normativa del impuesto, que previera la obligación de regularizar por el sujeto pasivo la pérdida del beneficio fiscal al incumplirse sus requisitos futuros mediante la presentación de una autoliquidación. Por el contrario, producido el incumplimiento del requisito futuro era la Administración tributaria la que tenía que actuar practicando la correspondiente liquidación, como destacó en su momento FALCÓN Y TELLA (2005).

De ahí que pudiera considerarse admisible la solución a la que llegó entonces el Tribunal Supremo [en este sentido GARCÍA NOVOA (2011), pág. 158 y ss.], que acogió lo que ya se había sostenido con anterioridad por algunos autores [entre otros, VEGA HERRERO (1990), págs. 42-43, y MARTÍN CÁCERES (1992), págs. 102-103], que en realidad no habría sido otra cosa, en nuestra opinión, que aplicar el principio de la *actio nata* del artículo 1.969 del Código Civil, según el cual: «El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no hay disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse». Porque las potestades de la Administración tributaria para la comprobación y liquidación en relación con aquella exención del ITP y AJD no podían ejercitarse normalmente hasta que transcurriera el plazo de tres años de exención provisional. Y la posible aplicación de esta disposición del Derecho común y no la específicamente prevista en el ámbito tributario en el artículo 65 de la LGT de 1963 (actual art. 67.1 de la LGT de 2003) acerca del fin del plazo de declaración o autoliquidación como momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar, encontraría su justificación en que en estos casos realmente existiría una laguna en la normativa tributaria, que es lo que haría necesario el recurso al Código Civil, al no haber contemplado realmente este supuesto aquel precepto de la LGT ni tampoco la normativa particular del tributo [SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2004), págs. 161-162].

5. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 19 DE FEBRERO DE 2013

En este contexto de la regulación normativa hoy vigente, por el contrario, es mucho más acertada una sentencia anterior sobre esta misma materia del Tribunal Supremo, pese a que sorprendentemente en la Sentencia de 16 de marzo de 2015 no se hace mención alguna a la misma: la Sentencia de 19 de febrero de 2013 [rec. 444/2010 (NFJ062326), ponente don Óscar González González]. En concreto, cuando se estima el segundo motivo alegado en el recurso de casación de

la «infracción del artículo 27.8 de la Ley 19/1994, en relación con los artículos 64 a) y 66.1 a) de la» Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), lo que se justificaba «al imputar la regularización al ejercicio siguiente (1998) a aquel en el que tuvo lugar el incumplimiento del requisito formal (1997) que ya se encontraba prescrito».

«El motivo –señala el Tribunal Supremo– debe estimarse, pues el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, es claro cuando señala que el incumplimiento de los requisitos establecidos "dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieron estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma".

Conforme se deduce de la documentación obrante en el expediente –acuerdo de liquidación pág. 16 diligencia de 21 de noviembre de 2003, acuerdo de imposición de sanción (pág. 13)–, la propia Administración reconoce que ya en el ejercicio 1997 se produjo el incumplimiento de los deberes contables del RIC dotado en los ejercicios anteriores (1994, 1995 y 1996). Luego es al ejercicio en que se produjo dicho incumplimiento al que debe aplicarse la integración de la base imponible, y si dicho ejercicio estaba prescrito, no puede extenderse la regularización a un ejercicio posterior (1998), aunque sea en ese ejercicio posterior en el que se descubren los incumplimientos [...]» (FJ. 3.º).

Además, la relevancia de que exista esta otra sentencia del Tribunal Supremo sobre esta misma problemática radica en que en este ámbito no se está en presencia de una auténtica jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, al haber una única sentencia del Tribunal Supremo defendiendo un determinado criterio que contrasta, por otra parte, con el seguido en otra sentencia anterior del propio Tribunal Supremo.

Y debe precisarse a estos efectos que no es decisivo que la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015 (NFJ057692) haya sido dictada resolviendo un recurso de casación para la unificación de doctrina. Puesto que aquel precepto del Código Civil no establece diferencia alguna relativa al recurso que da lugar a las sentencias que se toman a efectos de verificar si existe «doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho», que es cuando la «jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico». Tampoco se establece diferencia alguna en la «jurisprudencia» cuya infracción puede servir de fundamento de un recurso de casación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, lo que confirma que el valor de dicha sentencia debe reducirse al que pueda derivarse, en su caso, de la calidad o corrección técnico-jurídica de la misma.

En palabras del antiguo presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial [MOLINER TAMBORERO (2013), págs. 17-18]: «el criterio que se sigue manteniendo con relación a la fuerza o valor de las sentencias que se dictan tanto en casación ordinaria como en casación unificadora sigue siendo el tradicional, de forma que el criterio que se sigue es el que

estima que, a pesar de la nueva redacción dada por las leyes procesales a esta modalidad de recursos, no debe distinguirse entre una y otras sentencias. En tal sentido, aunque las sentencias dictadas en casación ordinaria obedecen a finalidad distinta de las de unificación, se ha seguido aplicando el artículo 1.6 del CC en su literalidad, concluyendo por entender que dicho precepto no permite distinguir entre esos dos tipos de sentencias, por lo que para poder hablar de jurisprudencia se seguirán exigiendo dos sentencias dictadas en unificación o en casación ordinaria sobre el argumento básico» de que «aun cuando «la sabia regla del artículo 1.6 del Código Civil sobre la jurisprudencia como "doctrina" establecida "de modo reiterado" no responde seguramente a un elemento esencial del concepto de jurisprudencia [...] sí incorpora un factor de garantía como es la deliberación en dos o más ocasiones, que debe acompañarla también en la jurisprudencia de unificación de doctrina» [MARTÍN VALVERDE (2004), págs. 349 y ss.].

Bibliografía

FALCÓN Y TELLA, R. [2005]: «La prescripción y las exenciones provisionalmente concedidas: el discutible criterio de la STS 8 febrero 2005», *Quincena Fiscal*, núm. 9.

GARCÍA NOVOA, C. [2011]: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de tributos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

IZQUIERDO PÉREZ, S. [2010]: «La prescripción del derecho a comprobar los requisitos de la Reserva para Inversiones en Canarias», en VARONA GÓMEZ-ACEDO, J. (coord.), *La Reserva de Inversiones en Canarias. Examen crítico y expectativas de su modificación normativa*, Tirant lo Blanch, Valencia.

MARTÍN CÁCERES, A. F. [1992]: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid.

MARTÍN VALVERDE, A. [2004]: «La unificación de doctrina jurisdiccional y la unidad de la jurisprudencia como funciones del Tribunal Supremo», en TRILLO TORRES, M. (coord.), *El Tribunal Supremo en el ordenamiento constitucional*, Tribunal Supremo, Madrid.

MIRANDA CALDERÍN, S. [2012]: *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias. 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia.

MOLINER TAMBORERO, G. [2013]: «La garantía de seguridad jurídica en las sentencias de casación», *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm. 35.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2004]: «La prescripción: cuestiones cerradas y abiertas sobre el inicio de su cómputo en los derechos a liquidar y exigir el pago», *Hacienda Canaria*, núm. 10.

– [2007]: *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.

– [2010]: «Plazo de materialización y plazo de prescripción en la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009)», *Hacienda Canaria*, núm. 31.

VEGA HERRERO, M. [1990]: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Madrid.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES CIVILES CON PERSONALIDAD JURÍDICA Y OBJETO MERCANTIL A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

María del Carmen Cámara Barroso

Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA

EXTRACTO

A partir de los periodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2016, todas aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil han pasado a considerarse contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, dejando de tributar por el IRPF como entidades en régimen de atribución de rentas.

Dada la actualidad del tema y la repercusión práctica de esta nueva regulación, contenida en el artículo 7.1 a) de la LIS, 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 régimen tributario aplicable a esta cuestión. Durante el transcurso de la misma se analizaron las últimas novedades en esta materia, señalando lo que, a tenor de las últimas consultas publicadas por la DGT y de las Instrucciones publicadas por la AEAT en este sentido, debe entenderse por «personalidad jurídica» y «objeto mercantil», así como los regímenes transitorios contemplados tanto por la LIRPF como por la LIS en este ámbito.

El presente artículo es resumen de la conferencia impartida por Francisco José Palacio Ruiz de Azagra, inspector de Hacienda y vocal del TEAC, que tuvo lugar los pasados 14 y 18 de enero de 2016.

Palabras claves: comunidad de bienes, objeto mercantil, personalidad jurídica y sociedades civiles.

ISSUES TO DEBATE...

CIVIL SOCIETIES WITH LEGAL PERSONALITY AND
COMMERCIAL FORM TAX REGIME (FROM JANUARY 2016)

María del Carmen Cámara Barroso

ABSTRACT

From 2016, civil societies with legal personality and commercial form will be taxed through the Spanish Corporate Income Tax (and, consequently, not by the Spanish Personal Income Tax through the income allocation system).

Given the importance and practical impact of this new regulation, 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 this topic. During the course of the same we analysed the latest changes in this field, discussing what we should understand by «legal personality» and «commercial form» according to the Spanish Tax Authorities doctrine.

This article is a summary of the conference given by Francisco José Palacio Ruiz de Azagra, inspector de Hacienda and vocal del TEAC, which took place on January 2016.

Keywords: community of property, commercial form, legal personality and civil societies.

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

2. Los regímenes transitorios y el análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles (disps. trans. 19.^a y 30.^a de la LIRPF y disp. trans. 32.^a de la LIS)
 - 2.1. Régimen especial de disolución y liquidación de las sociedades civiles regulado en la disposición transitoria 19.^a de la LIRPF
 - 2.2. Transformación de la sociedad civil en una sociedad de capital (sociedad de responsabilidad limitada)
 - 2.3. Mantenimiento de la forma jurídica de sociedad civil y conversión en contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 (aplicando el régimen transitorio contenido en la disp. trans. 32.^a)

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

El artículo 7.1 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), señala como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016 –a tenor de lo establecido en la disp. trans. 32.ª de la LIS–, a las **sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil**, que tradicionalmente venían tributando en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) a través del régimen de atribución de rentas contenido en la sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF)¹.

1.1. LA PERSONALIDAD JURÍDICA

Tomando como base lo dispuesto en el artículo 1.669 del Código Civil (en adelante, CC) –«no tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios»–, se ha entendido que la sociedad civil tendrá personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos, existiendo en consecuencia una voluntad de los mismos de actuar frente a terceros como una entidad.

Siendo así, la DGT, en su Consulta V2376/2015 (NFC055553), traduciendo dicho axioma civil en términos tributarios, entiende que será necesario que la sociedad civil se haya manifesta-

¹ Este cambio normativo ha originado numerosas consultas de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a lo largo de 2015 (y las sigue generando). Las mismas, salvo contadas excepciones, han generado una doctrina uniforme. Así en este ámbito, el de las sociedades civiles y las comunidades de bienes y su tributación por el IS o por el IRPF, es habitual encontrar la siguiente expresión plasmada en las consultas: «puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades 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.ª del título X de la LIRPF» [*vid.*, por ejemplo, en tal sentido, la Consulta V2382/2015 (NFC055573)].

do como tal frente a la Administración tributaria. Así, deberán constituirse en escritura pública o en documento privado –siempre que en este último caso se haya aportado este ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal (en adelante, NIF) de las personas jurídicas y entidades sin personalidad–².

En el mismo sentido, las *Instrucciones en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades* de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT)³, de 22 de diciembre de 2015, en línea con las consultas y doctrina de la DGT, establece que:

- Si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, 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). En estos casos se otorgará un NIF «J».
- 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 se otorgará un NIF «E».

Por último, señalar que, en relación con la tributación de las sociedades de capital (fundamentalmente, sociedades de responsabilidad limitada –en adelante, SRL–), dado que la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece el plazo de un año desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad de capital para su inscripción en el Registro Mercantil, durante ese lapso de tiempo –y hasta el momento de dicha inscripción– la sociedad de capital no tendrá personalidad jurídica, dado que la misma se otorga con la inscripción registral que tiene efecto constitutivo, y, en consecuencia, tributará en régimen de atribución de rentas.

² Se ha instado una modificación del artículo 3 de la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que afecta a las claves E y J que pasan a denominarse, respectivamente: E –comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades carentes de personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves–; J –sociedades civiles–. Dicha modificación se ha operado a través de la Orden HAP/5/2016, de 12 de enero, por la que se modifica la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, en vigor desde el 16 de enero de 2016.

³ De dicha instrucción se conocen dos versiones distintas: una publicada en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales el 25 de noviembre de 2015 y el que se encuentra publicado en la página web de la AEAT, de 22 de diciembre de 2015.

1.2. EL OBJETO MERCANTIL

Adicionalmente, la consideración de contribuyentes del IS requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. En este sentido, la DGT, entre otras, en su Consulta V2376/2015 (NFC055553), entiende 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, quedando, así, excluidas de ser contribuyentes del IS las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional⁴ (por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil). En resumidas cuentas, podemos afirmar que no constituye objeto mercantil la materia excluida del ámbito de aplicación del Código de Comercio (en adelante, CCom.).

La Instrucción de la AEAT de 22 de diciembre señala que la casilla 620 del modelo 036 referida a la obligación de presentar declaración por el IS la deberán rellenar las sociedades civiles que hayan completado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 destinado al tipo de actividad económica: *A01* (alquiler de locales); *A03* (todos los epígrafes del IAE, excepto las actividades mineras y las entidades constituidas al amparo de la Ley 2/2007); *A04* (artísticas y deportivas); *B04* (producción mejillón); y *B05* (pesquera).

Ante este escenario es posible constatar la existencia de tres posibles situaciones:

1. Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional (Ley 2/2007): seguirán tributando en régimen de atribución de rentas a partir del 1 de enero de 2016.
2. Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad mercantil: pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016 (salvo disolución o transformación).
3. Sociedades civiles que realicen una actividad económica, agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional y de forma simultánea otra u otras actividades mercantiles: pasan a tributar por el IS a partir de 1 de enero de 2016 (salvo disolución o transformación). *Vid.*, en tal sentido, la Consulta V2412/2015 (NFC055569).

En este contexto se plantean una serie de dudas prácticas a las que se ha tratado de dar respuesta tanto a través de la Instrucción de la AEAT como de las consultas de la DGT.

Así, por ejemplo, respecto de la actividad de una sociedad civil dedicada al *arrendamiento de inmuebles* (que tiene una regulación fuera del propio CCom. –CC y Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos–), entendemos, atendiendo a lo dispuesto en la Instrucción de la AEAT, que, cumpliendo el requisito de personalidad jurídica, pasaría a tributar por el IS.

⁴ Debemos precisar que las sociedades profesionales quedan excluidas únicamente si son entidades a las que resulta aplicable la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (debiendo haberse acogido a dicha ley en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución). Las sociedades profesionales a las que no se aplique la citada ley, siempre que tengan personalidad jurídica, serán contribuyentes del IS.

Sin embargo, existen ciertas parcelas –pocas– donde no se ha conseguido un consenso por parte de la DGT, pudiendo destacar, por ejemplo, el distinto tratamiento fiscal que, en este ámbito, se ha otorgado a una sociedad civil que desarrolla la actividad de *asesoramiento laboral* [Consulta V2727/2015 (NFC056094)] y a otra cuya actividad principal consiste en el *asesoramiento fiscal y contable* [Consulta V2412/2015 (NFC055569)].

Mientras que en el primer caso (asesoramiento laboral) se ha entendido que, puesto que el único contribuyente que se incorpora al IS son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la sección 2.ª del título X de la LIRPF, en el segundo caso (asesoramiento fiscal y contable), se considera que la entidad consultante tendrá la consideración de contribuyente del IS, dado que su actividad consiste en la prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil.

En otro orden de ideas, la DGT, en su Consulta V3450/2015 (NFC056768), ha señalado que los «farmacéuticos» que ejerzan su actividad a través de una sociedad civil no tributarán en el IS, por entenderse que el ejercicio de las actividades atribuidas legalmente a las oficinas de farmacia corresponde exclusivamente al farmacéutico propietario-titular de la oficina de farmacia, sin que puedan dichas actividades ser ejercidas por una sociedad mercantil.

Siendo así, entendemos que, en general, respecto de las actividades que deban ser ejercidas necesariamente por personas físicas en virtud de lo dispuesto en su normativa sectorial (farmacias, notarías, etc.), en la medida en que no puedan ser ejercidas por personas jurídicas con personalidad propia, no podrán tributar por el IS en ningún caso, debiendo aplicarse las normas propias del IRPF (régimen de atribución de rentas).

Ante la duda de cómo deberá operarse en el caso de aquellas comunidades de bienes (que tienen un NIF de comunidad de bienes que fue concedido por la Administración tributaria) pero que, en realidad, son sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, la DGT ha señalado ya en numerosas consultas, entre las que podemos destacar, por ejemplo, la Consulta V2382/2015 (NFC055573), donde la entidad consultante es una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de «otros cafés y bares», que seguirán tributando como entidad en atribución de rentas, aun cuando la estructura de su patrimonio y su actuación en el tráfico jurídico presenten similitudes con las sociedades civiles. Ello sin perjuicio de las facultades de comprobación (censal) que puedan corresponder a la Administración tributaria (que, en ningún caso, podrán tener efectos retroactivos)⁵.

⁵ Entendemos que, ante aquellas sociedades civiles con objeto mercantil que intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas, los órganos de Gestión Tributaria (Censos) podrán, en virtud de lo dispuesto en el artículo 24.1 –asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad– del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados.

Sobre esta cuestión, desde el Departamento de Gestión Tributaria se han emitido las siguientes instrucciones –*Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*–, de 15 de enero de 2016, en línea con la Instrucción de la AEAT de 22 de diciembre y la doctrina de la DGT:

- Asignación de NIF: clave «J». Se otorgará el NIF «J» a la entidad que se manifieste como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF. Dentro de esta clave se han creado las siguientes subclaves (CITIPOS) que informarán sobre la tributación que es aplicable en cada caso: 76 (sociedad civil con objeto mercantil –IS–); 37 (sociedad civil sin objeto mercantil –atribución de rentas–), y 75 (sociedad civil profesional –atribución de rentas–).
- Asignación de NIF: clave «E». Se añade la subclave 74 a las actualmente existentes: 48 (herencia yacente); 49 (comunidad de bienes); 56 (titularidad compartida de explotaciones agrarias), y 74 (otras entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves) –novedad–.

En dichas instrucciones se precisa que si un sujeto se persona ante la AEAT manifestándose como comunidad de bienes, nada obsta a la necesidad de valorar el documento que se presenta ante la AEAT como constitutivo de tal comunidad de bienes y en el que deberá figurar claramente identificada la cuota de participación que corresponde a cada uno de los comuneros sobre el bien poseído en común, la firma del documento por todos los comuneros y el objeto de la comunidad⁶. En caso contrario, se le otorgará el NIF «E», subclave 74.

2. LOS RÉGIMENES TRANSITORIOS Y EL ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES (DISPS. TRANS. 19.^a Y 30.^a DE LA LIRPF Y DISP. TRANS. 32.^a DE LA LIS)

Las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles afectadas son tres:

1. Optar por la aplicación del régimen especial de disolución y liquidación regulado en la disposición transitoria 19.^a de la LIRPF.

⁶ En las Instrucciones de la AEAT en relación con la constitución de nueva sociedades civiles o comunidades de bienes a partir de 2015, de noviembre de 2015 (que, como acabamos de señalar arriba, fue sustituida por la de diciembre de 2015 –que no hace referencia a esta cuestión–), se señalaba, como criterio rector, que se otorgaría el NIF de comunidad de bienes si, del acuerdo de voluntades, podía desprenderse que hay patrimonio común preexistente y que es copropiedad de todos, no habiendo voluntad de asociarse diferente a la mera situación de copropietarios de todos los comuneros, no aportándose nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente y no existiendo socios no copropietarios. Aunque dicha Instrucción ha «desaparecido», creemos que los criterios que se exponían en la misma en este sentido pueden ser muy útiles a la hora de delimitar la delgada línea que separa a las comunidades de bienes y a las sociedades civiles.

2. Optar por la transformación en una sociedad de capital (fundamentalmente, sociedad de responsabilidad limitada).
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 32.^a de la LIS.

2.1. RÉGIMEN ESPECIAL DE DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES REGULADO EN LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA 19.^a DE LA LIRPF

En virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria 19.^a de la LIRPF podrán acordar su disolución y liquidación las sociedades civiles en las que concurren las siguientes circunstancias: (i) que, con anterioridad al 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF; (ii) que, a partir del 1 de enero de 2016, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS; (iii) que, en los seis primeros meses de 2016, adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación; y (iv) que se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil.

A grandes rasgos, la disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

1. Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), concepto «operaciones societarias».
2. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
3. A efectos del IRPF, del IS y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) de los socios de la sociedad civil que se disuelve se establece una regla para determinar el valor fiscal de los activos adquiridos, distintos de los créditos y de la tesorería, que, en determinados casos, puede incluso determinar la obtención de una renta. La citada regla es la siguiente: el valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado. El resultado de tal operativa puede arrojar un saldo positivo, igual a cero o negativo:
 - **Resultado positivo:** se considerará que no existe renta alguna. El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de

la tesorería, será el que resulte de distribuir dicho resultado positivo entre los distintos activos adquiridos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue (y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en su fecha de adquisición por la citada sociedad disuelta y liquidada).

- **Resultado igual a cero:** se considerará que no existe renta alguna. El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero (y se entenderán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en su fecha de adquisición por la citada sociedad disuelta y liquidada).
- **Resultado negativo:** se considerará renta para las personas jurídicas y ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro para las personas físicas. El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero (y se entenderán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en su fecha de adquisición por la citada sociedad disuelta y liquidada).

Hasta la terminación del proceso de extinción de la sociedad civil, cuando hubiera tenido lugar a lo largo de 2016, esta tributará por el IRPF en el régimen de atribución de rentas (sin que llegue a adquirir la condición de contribuyente del IS). Si el proceso de extinción no tiene lugar conforme a los plazos que acabamos de señalar, la sociedad civil pasará a tener la condición de contribuyente por el IS a partir del 1 de enero de 2016 (sin que pueda acogerse al régimen especial de disolución y liquidación).

2.2. TRANSFORMACIÓN DE LA SOCIEDAD CIVIL EN UNA SOCIEDAD DE CAPITAL (SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA)

- Tributación de los rendimientos obtenidos en el año de transformación:
 - Periodo anual como sociedad de capital: los rendimientos devengados durante el periodo temporal en el que la sociedad civil ha desarrollado su actividad deberán ser imputados a los socios de la misma como rendimientos de actividades económicas en su declaración del IRPF en régimen de atribución de rentas, debiendo presentar por las operaciones realizadas en dicho periodo el modelo 184.
 - Periodo anual como sociedad de responsabilidad limitada: tributará como contribuyente del IS.
- Efectos fiscales en los socios de la sociedad civil por su transformación en sociedad de responsabilidad limitada: no determina ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas.

- Tributación de la transformación de sociedad civil en sociedad de responsabilidad limitada en el ITP y AJD: no constituye hecho imponible de ninguna de las modalidades del impuesto.

2.3. MANTENIMIENTO DE LA FORMA JURÍDICA DE SOCIEDAD CIVIL Y CONVERSIÓN EN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016 (APLICANDO EL RÉGIMEN TRANSITORIO CONTENIDO EN LA DISP. TRANS. 32.^a)

Debemos distinguir entre dos escenarios distintos:

- Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al CCom. en 2014 y 2015: a partir del 1 de enero de 2016 se les aplica, sin excepción, el régimen previsto en la LIS.

Por lo que respecta a la distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento: cuando el perceptor sea contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR con establecimiento permanente, no se integrarán en la base imponible (no estando sujeta a retención o ingreso a cuenta)⁷.

- Sociedades civiles que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al CCom. en 2014 y 2015.

Por lo que respecta a la distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas y las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas se entenderá que, a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, 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.

Como reglas propias de devengo e imputación se señala que la integración de las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los periodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se realizará en la base imponible del IS correspondiente al primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. Por su parte, las

⁷ Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

rentas que se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016 comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro periodo impositivo.

Por último, señalar que la disposición transitoria 30.^a de la LIRPF establece que las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquieran, a partir del 1 de enero de 2016, la condición de contribuyentes del IS (habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF), podrán seguir aplicando las deducciones por actividades económicas acreditadas a dicha fecha y pendientes de aplicación (siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el art. 69 de la LIRPF y en la LIS).

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EJERCICIO 2015 (CASO PRÁCTICO)

Gabinete jurídico del CEF

EXTRACTO

A continuación se reproduce un supuesto práctico relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el objeto de ofrecer al lector una visión global de su regulación, teniendo en cuenta las importantes y variadas modificaciones que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, han introducido en ella. Además, se efectúa un análisis y comentario sobre las cuestiones más relevantes planteadas.

Palabras claves: IRPF, declaración del impuesto, ejercicio 2015 y caso práctico.

ENUNCIADO

Don Gabriel, de 45 años de edad, y doña Leonor, de 35 años de edad, casados en régimen económico matrimonial de gananciales, tienen tres hijos, Andrés (de 6 años), Simón y Martín (de 2 años). Ninguno de los hijos del matrimonio ha obtenido rentas en el periodo impositivo.

Antes de contraer matrimonio con doña Leonor, don Gabriel estuvo casado con doña Irene, con la que tuvo dos hijos y con quien conviven (por habersele atribuido a doña Irene la guarda y custodia de los niños), habiendo establecido el juez que dictó la sentencia de divorcio la obligación a cargo de don Gabriel de abonar 15.000 euros al año a cada uno de sus hijos en cumplimiento de su obligación de alimentos, por un lado, y 30.000 euros al año a su mujer en concepto de pensión compensatoria, por otro.

Con la familia convive la mitad del año don Javier, padre de don Gabriel, de 76 años de edad, a quien la Comunidad Autónoma de Aragón le ha reconocido una minusvalía del 60%, como consecuencia de las secuelas que padece tras haber sufrido un infarto cerebral.

Don Gabriel es un abogado de reconocido prestigio de la ciudad de Zaragoza y su mujer doña Leonor es titular de un negocio de venta de artículos de regalo por internet. Doña Leonor acaba de poner en marcha este negocio tras haber sido despedida de la empresa para la cual trabajaba. Para lo cual, con la indemnización por despido percibida y con la prestación por desempleo capitalizada para su cobro en la modalidad de pago único, acondiciona un local en el que no solo almacena los artículos que le suministran sus proveedores sino que, además, le sirve para ubicar en él la sede de su actividad económica.

El matrimonio dispone de un importante patrimonio que se ha fraguado, fundamentalmente, con las rentas procedentes de la actividad profesional de don Gabriel y con los ahorros de que disponía doña Leonor por la herencia recibida de sus padres quienes fallecieron en un trágico accidente de tráfico el 25 de abril de 2013, dejando en herencia un importante patrimonio mobiliario e inmobiliario.

Entre los bienes heredados se encuentran 100.000 acciones del Banco BBVA; acciones en una sociedad de inversión de capital variable (SICAV) con un valor liquidativo a 31 de diciembre de 2015 de 8.800.000 euros, habiéndose incrementado en 800.000 euros en 2015; una céntrica vivienda en la ciudad de Zaragoza que constituye la residencia habitual del matrimonio, cuyo valor catastral para 2015 es de 500.000 euros, habiendo sido revisado en 2012; una casa de verano en Salou, cuyo valor catastral para 2015 es de 150.000 euros, habiendo sido revisado en 2000; y una casa familiar de la montaña sita en Formigal, cuyo valor catastral para 2015 es de 175.000 euros, habiendo sido revisado en 2010.

Por otro lado, el matrimonio adquirió hace unos años un apartamento en Benalmádena por 250.000 euros, siendo el valor catastral para 2015 de 150.000 euros, de los cuales 30.000 euros corresponden al valor del suelo, habiendo sido revisado en 2013. Apartamento que se encuentra arrendado desde 2013.

Otros hechos con trascendencia a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) son los siguientes:

1. Doña Leonor fue despedida el día 16 de marzo de 2015 de la empresa para la que trabajaba mediante un despido reconocido como improcedente, mediando acto de conciliación judicial celebrado el 4 de mayo de 2015 ante el Juzgado de lo Social competente y con fecha de efectos 15 de marzo de 2015. El importe de la indemnización reconocida y satisfecha por la empresa asciende a 50.000 euros, 5.000 euros superior a la legalmente procedente, importe sobre el que se ha practicado retención a cuenta del IRPF al 25%.

Por el periodo trabajado de 2015 ha percibido una retribución íntegra de 18.000 euros, habiéndole sido retenida la cantidad de 750 euros en concepto de Seguridad Social a su cargo y 4.500 euros en concepto de retenciones a cuenta del IRPF al 25%.

Como consecuencia del despido, doña Leonor decide iniciar su aventura empresarial como autónoma, por lo que opta por percibir la prestación por desempleo en la modalidad de pago único. El importe percibido asciende a 40.000 euros. Cantidad que destina a adaptar las instalaciones de un local comercial que arrienda a la entidad Gestión Inmobiliaria, SL por importe de 15.000 euros, a la adquisición de un equipo informático por importe de 10.000 euros y a la adquisición de la mercancía necesaria para comenzar con su actividad de venta *on-line* por importe de 15.000 euros. El contrato de arrendamiento se formaliza, con efectos desde el 1 de abril, con una duración inicial de 10 años, estando las instalaciones en condiciones de funcionamiento el 1 de julio de 2015.

En 2015 doña Leonor ha realizado ventas por importe de 25.000 euros y justifica gastos por importe de 50.000 euros, alquileres y consumos incluidos pero sin incluir amortizaciones que desea computar doña Leonor aplicando la cuantía máxima fiscalmente procedente, no habiendo renunciado a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

2. Don Gabriel es socio de Despacho de Abogados, SLP al 50% con don José, también abogado de profesión. Don Gabriel y don José organizan el ejercicio de su actividad profesional por medio de dicha sociedad, que soporta todos los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad profesional y a través de la cual facturan a sus clientes. La sociedad cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios propios de la abogacía. Los datos de actividad de la sociedad relativos a 2015, que resultan sensiblemente similares a los del año inmediato anterior, son:

• Importe neto de la cifra de negocios	1.325.000
• Gastos justificados fiscalmente deducibles	-1.210.000
• Gastos financieros y suministros	40.000

• Retribuciones profesionales no socios	250.000
• Retribuciones socios profesionales	620.000
• Otros gastos justificados	300.000
• Resultado del ejercicio	115.000

En la partida de «Otros gastos justificados» figura el correspondiente a las retribuciones satisfechas a los socios, en su condición de administradores solidarios de la sociedad, por importe de 100.000 euros a cada una de ellos, retribución convenientemente prevista en los estatutos sociales. La sociedad ha practicado correctamente todas las retenciones a cuenta del IRPF de don Gabriel y de don José que resultan procedentes, quienes no han renunciado a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

- Como se indicó anteriormente, la vivienda de Benalmádena se encuentra alquilada desde 2013 a un matrimonio de jubilados alemanes, que residen en él de forma permanente, desplazándose ocasionalmente a su ciudad de origen (Berlín). La vivienda se alquila por importe de 20.000 euros anuales, alquiler que incluye los muebles adquiridos por el matrimonio.

La renta anual estipulada en el contrato asciende a 14.400 euros (1.200 € al mes), habiéndose satisfecho 3.000 euros en concepto de intereses del préstamo hipotecario suscrito para su adquisición. Asimismo, se satisfacen los siguientes gastos que son repercutidos a los inquilinos tal y como se estipula en el contrato de arrendamiento:

• IBI	750
• Agua	600
• Luz	800
• Comunidad de propietarios	2.200

- La vivienda de Salou es disfrutada durante los meses de junio a octubre por la hermana de doña Leonor, quien gracias a la generosidad de su hermana dispone gratuitamente de la vivienda durante esos cinco meses al año.
- El 1 de julio el BBVA decide repartir un dividendo a cuenta del beneficio del ejercicio para lo que aprueba el denominado programa «BBVA Dividendo Opción» en virtud del cual los accionistas pueden optar por acudir a la ampliación de capital liberada (con cargo a beneficios) o cobrar el dividendo que les corresponda (vendiendo al propio banco los derechos de suscripción que le corresponden en la ampliación de capital anteriormente citada y renunciando la entidad, en todo caso, al ejercicio de los derechos sobre las nuevas acciones que hubiese adquirido en ejecución de dicha oferta, por lo que no adquirirá estas acciones en autocartera).

Además, podría optar por vender los derechos de suscripción que le corresponden en la citada ampliación de capital en el mercado secundario.

Doña Leonor decide vender los derechos de suscripción que le corresponden (10.000) en el mercado secundario, siendo el precio de cotización de los derechos en el momento de la venta de 0,17 euros por derecho. Es decir, que cobra 1.700 euros por la venta de los derechos de suscripción.

6. Don Gabriel decide vender parte de la cartera de acciones de Telefónica que había adquirido de soltero en las siguientes fechas y por los valores de adquisición que se indican:
 - El 2 de marzo de 1984: 10.000 acciones por importe de 20.000 euros (valor de adquisición: 2 € por acción).
 - El 5 de agosto de 1991: 20.000 acciones por importe de 60.000 euros (valor de adquisición: 3 € por acción).
 - El 13 de marzo de 1995: 10.000 acciones por importe de 35.000 euros (valor de adquisición: 3,5 € por acción).
 - El 1 de diciembre de 1998: 30.000 acciones por importe de 240.000 euros (valor de adquisición: 8 € por acción).

La cotización media correspondiente al cuarto trimestre de 2005 ascendió, de acuerdo con la Orden EHA/492/2006, de 17 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en mercados organizados, con su valor de negociación media correspondiente al cuarto trimestre de 2005, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, a 13,01 euros.

En concreto, procede a la venta en Bolsa de 50.000 acciones el 30 de octubre de 2015, cuando las acciones cotizaron a 14 euros.

Por otro lado, don Gabriel, dispone de pérdidas pendientes de ser aplicadas como consecuencia de la realización de una serie de operaciones de compraventa a corto plazo realizadas en Bolsa en 2014 (las acciones compradas y vendidas permanecieron menos de un año en el patrimonio de don Gabriel) que ascienden a 125.000 euros.

7. Don Gabriel realiza a lo largo de 2015 aportaciones a un plan de pensiones del cual es partícipe por un importe de 7.000 euros. Asimismo, ha realizado una aportación a un plan de pensiones del cual es beneficiaria su mujer, doña Lucía, ascendiendo el importe de lo aportado al límite previsto en la LIRPF.
8. Don Gabriel está interesado en contratar un producto de ahorro a largo plazo que aúne rentabilidad financiera y fiscal. Aunque en el banco con el que mantiene una relación más estrecha insisten en que invierta en planes de pensiones, don Gabriel desea un producto con algo más de liquidez que le permita poder disponer del dinero invertido en cualquier momento. A su gestor personal se le ocurre la posibilidad

de que invierta en uno de los nuevos productos que tiene en cartera, denominado CIALP (cuenta de inversión de ahorro a largo plazo), producto que combina las dos cualidades buscadas por don Gabriel: liquidez y rentabilidad financiero fiscal.

Don Gabriel abre la cuenta a su nombre el día 15 de junio de 2015 realizando una aportación de 5.000 euros y otra a nombre de doña Leonor por el mismo importe. Los intereses generados por cada uno de ambos depósitos ascienden a 100 euros.

9. Don Javier, padre de don Gabriel, es un reputado industrial aragonés, fundador junto con tres socios de una importante empresa fabricante de envases de plástico de uso industrial. Los socios participan en el capital de la sociedad anónima a través de la cual se realiza la actividad empresarial en un 25% de su capital social (el capital social asciende a 400.000 €). Las acciones de don Javier fueron todas adquiridas con ocasión de su suscripción en el momento de la constitución de la sociedad. Es decir, que su valor de adquisición es de 100.000 euros.

La sociedad acumula importantes reservas como consecuencia de su política de no repartir dividendos. En concreto, las reservas voluntarias de la sociedad ascienden a 6.000.000 de euros. Tras muchas discusiones los socios deciden finalmente repartirse las reservas de la sociedad para lo que, siguiendo el consejo de su asesor fiscal de confianza, deciden acometer una compra de acciones propias para, a continuación, proceder a su amortización con la consiguiente reducción de capital. Teniendo en cuenta que las acciones fueron adquiridas en los años 80, la operación podría beneficiarse de la aplicación de los coeficientes de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la LIRPF y, además, la sociedad no vendría obligada a retener a cuenta del IRPF cantidad alguna por las posibles rentas puestas de manifiesto con ocasión de la compra de las acciones propias.

10. Don Javier, padre don Gabriel, transmite el día 20 de enero de 2015 una finca rústica en la provincia de Tarragona por 350.000 euros a un conocido bodeguero de la zona. La finca, adquirida el 20 de enero de 1990, tenía un valor de adquisición de 55.000 euros, impuestos y gastos incluidos. La operación le ha supuesto un gasto de 10.000 euros por la comisión cobrada por el agente de la propiedad inmobiliaria que ha intervenido en la operación. Con el importe obtenido en la venta decide constituir una renta vitalicia de 25.000 euros anuales, que se calcula con técnicas actuariales teniendo en cuenta la edad de don Javier en el momento de su constitución.

Se pide:

1. Determinar los rendimientos netos reducidos del trabajo personal.
2. Determinar el rendimiento neto reducido de actividades económicas.
3. Determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario y las rentas inmobiliarias imputadas.

4. Determinar el rendimiento neto reducido del capital mobiliario.
5. Determinar las ganancias y pérdidas patrimoniales.
6. Determinar la base imponible, general y del ahorro; la base liquidable, general y del ahorro; el importe del mínimo personal y familiar, estatal y autonómico; así como la cuota íntegra, estatal y autonómica, del matrimonio en el régimen de tributación más favorable.
7. Determinar el importe de la deducción por inversión de beneficios y de las deducciones por familia numerosa y por personas con discapacidad a cargo que, en su caso, resulten procedentes, así como la cuota diferencial a ingresar o devolver del matrimonio en el régimen de tributación más favorable, sabiendo que no se ha solicitado el abono anticipado de estas dos últimas deducciones.

SOLUCIÓN

1. Determinación de los rendimientos netos reducidos del trabajo personal

Obtenidos por don Gabriel

Retribuciones íntegras		100.000,00
Retribución como administrador (1)	100.000,00	
Gastos deducibles		-2.000,00
Otros gastos [art. 19.2 f) LIRPF]	2.000,00	
Rendimiento neto		98.000,00
Reducción (art. 20 LIRPF)		-
Rendimiento neto reducido		98.000,00
Retención soportada (100.000 × 0,37) (1)		37.000,00

Nota:

- (1) Las retribuciones que percibe don Gabriel por su condición de administrador de la sociedad tienen la consideración de rendimientos del trabajo personal de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.2 e) de la LIRPF que establece que: «En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: [...] e) Las retribuciones de los administradores y miembros

de los Consejos de Administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos».

El tipo de retención aplicable en 2015 sobre dichas rentas será del 37% (según lo establecido en la disp. adic. trigésimo primera.2, último párrafo, de la LIRPF).

Además, resulta perfectamente compatible simultanear la retribución derivada de la condición de administrador con las retribuciones que deriven de la prestación de servicios profesionales, a las que luego nos referiremos, y la operación consistente en la prestación de servicios de representación y administración (los propios del cargo de administrador) no tienen la consideración de operación vinculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2 b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS), según el cual se consideran personas o entidades vinculadas: «Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones».

Obtenidos por doña Leonor

Retribuciones íntegras		21.500,00
Procedentes de la empresa	21.500,00	
Retribuciones ordinarias	18.000,00	
Indemnización despido (1)	3.500,00	
Prestación por desempleo (2)	—	
Gastos deducibles		-2.750,00
Seguridad Social	750,00	
Otros gastos [art. 19.2 f) LIRPF]	2.000,00	
Rendimiento neto		18.750,00
Reducción (art. 20 LIRPF)		—
Rendimiento neto reducido		18.750,00
Retención soportada [(18.000 + 3.500) × 0,25]		5.375,00

Notas:

- (1) La indemnización percibida por doña Leonor, aun no superando el límite de 180.000 euros, sí supera (según se afirma en el enunciado) el importe de la indemnización máxima a que tendría derecho de acuerdo con el Estatuto de los Trabajadores, por lo que no se encuentra plenamente exenta. El importe exento coincidirá con la indemnización que legalmente le corresponda, con el citado límite de 180.000 euros [art. 7 e) LIRPF].

Respecto de la parte no exenta (la que excede de la indemnización establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores), de acuerdo con la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V2084/2014, de 30 de julio (NFC052010), resulta de aplicación la reducción del 30 % prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF en cuanto el periodo de tiempo trabajado para la empresa sea superior a dos años, como parece ser el caso, e imputarse a un único periodo impositivo (2015), tal como sigue:

• Indemnización percibida	50.000,00
• Indemnización obligatoria ET (exenta)	-45.000,00
• Indemnización no exenta	5.000,00
• Reducción por irregularidad ($5.000 \times 0,30$)	-1.500,00
• Rendimiento íntegro (5.000 - 1.500)	3.500,00
• Retención soportada ($3.500 \times 0,25$)	875,00

- (2) La prestación por desempleo, percibida por doña Leonor en la modalidad de pago único para establecerse como autónoma, está exenta en su totalidad [letra n) del art. 7 LIRPF].

2. Determinación de los rendimientos netos reducidos de actividades económicas

Obtenidos por don Gabriel

Según se desprende del enunciado, don Gabriel es socio de una sociedad limitada profesional cuyo capital se reparte al 50 % con don José.

A efectos de calificar las rentas procedentes de los servicios que los socios de las sociedades profesionales le prestan a estas hay que estar a lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LIRPF. Pues bien, en relación con la aplicación de lo dispuesto en este artículo debe traerse a colación la contestación de la DGT a la Consulta V1148/2015, de 13 de abril (NFC053864), según la cual será necesario que la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

Cuando se cumplen los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, como es el caso, los servicios prestados por aquel a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, tendrán la consideración de rendimientos de actividad económica si el contribuyente, como también es el caso, estuviera dado de alta 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 consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrán la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS. Pues bien, el artículo 18.6 de la LIS dispone que se podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) Que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. Cuestión que deja meridianamente clara el enunciado del supuesto.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. Circunstancia igualmente concurrente: $620.000 > [(1.325.000 - 620.000) \times 0,75] = 528.750$.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 - 1. Que se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. También concurrente.
 - 2. Que no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. Igualmente concurrente.

En conclusión, aplicando la normativa expuesta a los hechos descritos en el enunciado del supuesto, resulta que la retribución pactada entre la sociedad y los socios profesionales se encuentra dentro de los parámetros previstos en el artículo 18.6 de la LIS, responde a valores de mercado y tiene la consideración de rendimientos de actividades económicas, tal como sigue, según el método de estimación directa simplificada:

• Ingresos íntegros (620.000/2)	310.000,00
• Gastos justificados	—
• Rendimiento neto previo	310.000,00

• Gastos difícil justificación (1)	-2.000,00
• Rendimiento neto	308.000,00
• Retenciones soportadas (310.000 × 0,19)	58.900,00

Nota:

- (1) 5% del rendimiento neto previo (art. 30.2.^a RIRPF), con el límite de 2.000 euros (art. 30.2.4.^a LIRPF).

Obtenidos por doña Leonor

Doña Leonor determinará el rendimiento neto de su actividad económica en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al haber iniciado en 2015 el ejercicio de su actividad y no haber renunciado a su aplicación.

Ingresos íntegros	25.000,00
Gastos deducibles	-54.100,00
Gastos y consumos justificados	50.000,00
Amortización instalaciones (1)	1.500,00
Amortización ordenador (2)	2.600,00
Rendimiento neto previo	-29.100,00
Gastos difícil justificación (art. 30.2. ^a RIRPF) (3)	-
Rendimiento neto	-29.100,00
Reducción (art. 32.3 LIRPF) (4)	-
Rendimiento neto reducido	-29.100,00

Notas:

- (1) En relación con las inversiones en la adecuación del local comercial alquilado (instalaciones y mobiliario, básicamente entendemos) resulta 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 10% según la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 (coincidente, por otra parte, con la duración del contrato de alquiler del local): $15.000 \times 0,10 \times 2 \times 6/12 = 1.500,00$ euros.

- (2) 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: $10.000 \times 0,26 \times 2 \times 6/12 = 2.600,00$ euros.
- (3) No procede al resultar un rendimiento neto previo negativo.
- (4) No procede aplicar la reducción del artículo 32.3 de la LIRPF por inicio del ejercicio de una actividad económica nueva al resultar un rendimiento neto negativo.

3. Determinación de los rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario y de las rentas inmobiliarias imputadas

Rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario comunes a ambos cónyuges (arrendamiento apartamento Benalmádena)

Ingresos íntegros (14.400 + 4.350) (1)	18.750,00
Gastos deducibles	-15.350,00
Intereses (2)	3.000,00
IBI/agua/luz/comunidad (3)	4.350,00
Amortización mobiliario (4)	2.000,00
Amortización inmueble (5)	6.000,00
Rendimiento neto	3.400,00
Reducción artículo 23.2 LIRPF (3.400 × 0,60) (6)	-2.040,00
Rendimiento neto reducido (7)	1.360,00

Notas:

- (1) En la medida en que los gastos derivados de la utilización de la vivienda son satisfechos por el arrendador, pero repercutidos por contrato al arrendatario, el rendimiento íntegro a computar será la suma de los alquileres ($1.200 \times 12 = 14.400$ €) más la cuantía de los gastos satisfechos por don Gabriel pero repercutidos a los inquilinos ($750 + 600 + 800 + 2.200 = 4.350$ €).
- (2) Resultan deducibles íntegramente al no ser superiores al importe de los alquileres [art. 13 a) RIRPF].

- (3) Resultan deducibles al haber sido satisfechos por el arrendador, computándose también como ingresos al haber sido repercutidos a los inquilinos, como anteriormente se ha señalado: $750 + 600 + 800 + 2.200 = 4.350$ euros.
- (4) Según los artículos 14.2 b) y 30.1.^a del RIRPF: $20.000 \times 0,10 = 2.000,00$ euros.
- (5) Cuantificación amortización del inmueble fiscalmente deducible, habida cuenta de que el valor del suelo representa el 20% del valor total del inmueble, según valores catastrales ($30.000 \times 100/150.000 = 20\%$), y que prevalece como base de amortización el coste de adquisición al resultar superior al valor catastral [art. 14.2 a) RIRPF]:
- | | |
|--|------------|
| • Base de amortización ($250.000 \times 0,80$) | 200.000,00 |
| – Valor catastral inmueble | 150.000,00 |
| – Coste adquisición | 250.000,00 |
| • Importe amortización ($200.000 \times 0,03$) | 6.000,00 |
- (6) Resulta aplicable una reducción del 60% (art. 23.2 LIRPF).
- (7) Resulta imputable por mitades a ambos cónyuges, correspondiendo a cada uno de ellos: $1.360/2 = 680,00$ euros.

Rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario obtenidos por doña Leonor (cesión gratuita a su hermana de la vivienda de Salou los cinco meses de junio a octubre)

En lo que se refiere a la cuantificación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de la cesión de uso de bienes inmuebles a favor de determinados parientes, dispone el artículo 24 de la LIRPF: «Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley».

Pues bien, los hermanos tienen la consideración de parientes colaterales por consanguinidad de segundo grado, por lo que, siendo una hermana de doña Leonor la persona que disfruta del inmueble, entra en juego la aplicación de esta regla de rendimientos mínimos.

En concreto, dado que doña Leonor no le cobra a su hermana renta alguna por la utilización de la vivienda deberá integrar en la base imponible la cuantía resultante de aplicar lo dispuesto en el artículo 85 de la LIRPF, sobre imputación de rentas inmobiliarias. Pero con la calificación de rendimientos del capital inmobiliario.

Según dicho precepto, el porcentaje del 1,1% de rendimiento mínimo resulta de aplicación cuando el valor catastral revisado haya entrado en vigor en el periodo impositivo 2015 o en el plazo

de los 10 periodos impositivos anteriores. Dado que el valor catastral de la vivienda de Salou fue revisado con entrada en vigor en 2000, el porcentaje aplicable para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario será del 2% del valor catastral para 2015, que tendrá la consideración de rendimiento mínimo. Resultando el siguiente rendimiento neto del capital inmobiliario, habida cuenta de que el periodo de cesión gratuita del inmueble a la hermana es de cinco meses:

Valor catastral 2015 (revisado en 2000)	150.000,00
Rendimiento neto (150.000 × 0,02 × 5/12)	1.250,00

Rentas inmobiliarias imputadas atribuible a doña Leonor

- Vivienda en la ciudad de Zaragoza que constituye la residencia habitual del matrimonio: No determina rentas inmobiliarias imputadas (art. 85, primer párrafo, de la LIRPF).
- Casa de verano en Salou (por el periodo de siete meses que está a su disposición). Al haber sido revisado el valor catastral en 2000, con entrada en vigor con anterioridad a los 10 años anteriores a 2015, por lo tanto, tendremos según el artículo 85 de la LIRPF:

– Valor catastral revisado para 2015	150.000,00
– Renta inmobiliaria imputada [(2 % s/150.000) × 7/12]	1.750,00

- Casa familiar en la montaña sita en Formigal. Al haber sido revisado el valor catastral en 2010, con entrada en vigor dentro de los 10 años anteriores a 2015, por lo tanto, tendremos según el artículo 85 de la LIRPF:

– Valor catastral revisado para 2015	175.000,00
– Renta inmobiliaria imputada (1,1 % s/175.000)	1.925,00

Rentas inmobiliarias imputadas atribuibles a don Gabriel

No resulta titular de bienes inmuebles que están a su disposición.

Resumen rendimientos del capital inmobiliario y rentas inmobiliarias imputadas

Rendimientos del capital inmobiliario:

Obtenidos por don Gabriel	680,00
Obtenidos por doña Leonor (680 + 1.250)	1.930,00

Rentas inmobiliarias imputadas:

Obtenidos por don Gabriel	—
Obtenidos por doña Leonor (1.750 + 1.925)	3.675,00

4. Determinación de los rendimientos netos reducidos del capital mobiliario

Obtenidos por don Gabriel

Del enunciado no se desprende que se hayan obtenido rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro, pues el rendimiento obtenido en el ejercicio por importe de 100 euros en concepto de intereses derivados del CIALP está exento, en los términos y con los requisitos establecidos en el artículo 7 ñ) y disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF.

Obtenidos por doña Leonor

Del enunciado no se desprende que se hayan obtenido rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro, pues el rendimiento obtenido en el ejercicio por importe de 100 euros en concepto de intereses derivados del CIALP está exento, en los términos y con los requisitos establecidos en el artículo 7 ñ) y disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF.

En cuanto al reparto de dividendos acordado el 1 de julio por el BBVA, al haber optado doña Leonor por vender los derechos de suscripción que le corresponden no se determinan rendimientos del capital mobiliario sino, en su caso, determinarán una ganancia patrimonial.

Obtenidos por don Javier, padre de don Gabriel

En estas operaciones en las que la sociedad procede a la adquisición de acciones propias para su inmediata amortización y consiguiente reducción de capital, como es el caso, los tribunales (entre otras, Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de noviembre de 2014) vienen entendiendo que la operación es única, debiendo calificarse como reducción de capital con devolución de aportaciones.

Por lo tanto, y en la medida en que la reducción de capital se realiza con cargo a beneficios no distribuidos, la renta obtenida debe calificarse, en atención a lo dispuesto en el artículo 33.3 a) de la LIRPF, como rendimiento del capital mobiliario, debiendo tributar en la forma prevista en el artículo 25.1 a) de la LIRPF para los dividendos.

En consecuencia, el importe obtenido que excede del valor de las aportaciones realizadas al capital tributará como rendimiento del capital mobiliario, tal como sigue:

Importe obtenido en la transmisión (6.000.000/4)	1.500.000,00
Aportaciones al capital	<u>-100.000,00</u>
Rendimientos del capital mobiliario	1.400.000,00

La obtención de dicho rendimiento del capital mobiliario determina la obligación a cargo de don José de presentar la declaración del IRPF (art. 96 LIRPF), lo que, a su vez, comportará la imposibilidad de aplicar el mínimo por ascendientes respecto de este.

5. Determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Obtenidas por don Gabriel procedentes de la venta de acciones de Telefónica

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.2 de la LIRPF, al tratarse de valores homogéneos se entiende que los primeros transmitidos serán los adquiridos en primer lugar, tendremos:

- Transmisión en Bolsa el 31 de octubre de 2015 del paquete de 10.000 acciones adquiridas el 2 de marzo de 1984.
 - Valor de transmisión (10.000 × 14) 140.000,00
 - Valor de adquisición (10.000 × 2) -20.000,00
 - Ganancia patrimonial «previa» 120.000,00

Determinamos la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006:

- Valor Impuesto sobre el Patrimonio 2005 (10.000 × 13,01) 130.100,00
- Valor de adquisición -20.000,00
- Diferencia 110.100,00

Como el valor de transmisión acumulado de todas las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2015, que determinan alteraciones de patrimonio susceptibles de ser objeto de abatimiento según la disposición transitoria novena de la LIRPF, no supera los 400.000 euros, la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 puede ser objeto de reducción.

Determinamos ahora la reducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la LIRPF:

– Periodo permanencia computable hasta 31 de diciembre de 1996	≈13 años
– Coeficiente reductor [(13 – 2) × 25%]	100%
– Reducción régimen transitorio (110.100 × 1,00)	110.100,00

Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro:

– Ganancia patrimonial «previa»	120.000,00
– Reducción régimen transitorio	–110.100,00
– Ganancia patrimonial base imponible del ahorro	9.900,00

- Transmisión el 31 de octubre de 2015 del paquete de 20.000 acciones adquiridas el 5 de agosto de 1991.

– Valor de transmisión (20.000 × 14)	280.000,00
– Valor de adquisición (20.000 × 3)	–60.000,00
– Ganancia patrimonial «previa»	220.000,00

Determinamos la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006:

– Valor Impuesto sobre el Patrimonio 2005 (20.000 × 13,01)	260.200,00
– Valor de adquisición	–60.000,00
– Diferencia	200.200,00

Como con esta última operación el valor de transmisión acumulado de todas las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2015, que determinan alteraciones de patrimonio susceptibles de ser objeto de abatimiento según la disposición transitoria novena de la LIRPF, supera los 400.000 euros, solamente la parte de la ganancia patrimonial obtenida que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006, que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que resta para alcanzar dicho límite, respecto del importe total de esta última operación, puede ser objeto de reducción.

Luego la parte de la ganancia patrimonial obtenida que puede ser objeto de reducción será:

$$200.200 \times (400.000 - 140.000) / 280.000 = 185.900 \text{ euros}$$

Determinamos ahora la reducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la LIRPF:

– Periodo permanencia computable hasta 31 de diciembre de 1996	≈6 años
– Coeficiente reductor [(6 – 2) × 25%]	100%
– Reducción régimen transitorio (185.900 × 1,00)	185.900,00
Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro:	
– Ganancia patrimonial «previa»	220.000,00
– Reducción régimen transitorio	<u>-185.900,00</u>
– Ganancia patrimonial base imponible del ahorro	34.100,00
• Transmisión el 31 de octubre de 2015 del paquete de 10.000 acciones adquiridas el 13 de marzo de 1995.	
– Valor de transmisión (10.000 × 14)	140.000,00
– Valor de adquisición (10.000 × 3,5)	<u>-35.000,00</u>
– Ganancia patrimonial «previa»	105.000,00

Como el valor de transmisión acumulado de todas las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2015, que determinan alteraciones de patrimonio susceptibles de ser objeto de abatimiento según la disposición transitoria novena de la LIRPF, supera los 400.000 euros, no resulta de aplicación reducción por abatimiento en el régimen transitorio.

Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro:

– Ganancia patrimonial «previa»	105.000,00
– Reducción régimen transitorio	<u>–</u>
– Ganancia patrimonial base imponible del ahorro	105.000,00
• Transmisión el 31 de octubre de 2015 de 10.000 acciones del paquete de 30.000 acciones adquiridas el 5 de agosto de 1998.	
– Valor de transmisión (10.000 × 14)	140.000,00
– Valor de adquisición (10.000 × 8)	<u>-80.000,00</u>
– Ganancia patrimonial base imponible del ahorro	60.000,00

Obtenidas por doña Leonor

- Incremento valor liquidativo acciones SICAV.
No determina alteración patrimonial en tanto en cuanto no se produzca la transmisión de las acciones en la SICAV.
- Transmisión derechos de suscripción BBVA.
Al tratarse de derechos de suscripción desgajados de acciones cotizadas no determinan ganancia patrimonial, disminuyendo el valor de adquisición de las participaciones.

Obtenidas por don Javier, padre de don Gabriel

Cálculo de la ganancia patrimonial sabiendo que no resultan de aplicación los coeficientes de actualización a los valores de adquisición de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas previstos en el artículo 35.2 de la LIRPF y que los coeficientes de abatimiento en el régimen transitorio según la disposición transitoria novena de la LIRPF solamente resultan de aplicación respecto de la parte de la ganancia patrimonial que se corresponda proporcionalmente con un valor de transmisión de hasta 400.000 euros:

Valor de transmisión (350.000 – 10.000)	340.000,00
Valor de adquisición	<u>-55.000,00</u>
Ganancia patrimonial «previa»	285.000,00

Determinamos la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006:

Periodo de permanencia hasta 20 de enero de 2006	16 años
Periodo de permanencia hasta transmisión 2 de marzo de 2015	25 años

Luego la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 será: $[285.000 \times 16/25] = 182.400$ euros.

Como, según los datos del enunciado el valor de transmisión de todas las operaciones realizadas por don Javier desde el 1 de enero de 2015, que determinan alteraciones de patrimonio susceptibles de ser objeto de abatimiento según la disposición transitoria novena de la LIRPF, no supera los 400.000 euros, la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 puede ser objeto de reducción.

Determinamos ahora la reducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la LIRPF:

Periodo permanencia computable hasta 31 de diciembre de 1996	≈7 años
Coefficiente reductor $[(7 - 2) \times 11,11\%]$	55,55%
Reducción régimen transitorio $(182.400 \times 0,5555)$	101.323,20

Ganancia patrimonial:

Ganancia patrimonial «previa»	285.000,00
Reducción régimen transitorio	<u>-101.323,20</u>
Ganancia patrimonial	183.676,80

Ahora bien, el apartado 3 del artículo 38 de la LIRPF establece la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, cualquiera que sea su naturaleza (bienes o derechos), por contribuyentes mayores de 65 años a la fecha de transmisión, de acuerdo con los siguientes parámetros:

- Que el total importe obtenido en la transmisión, con el límite de 240.000 euros, se destine, en el plazo de seis meses contados de fecha a fecha desde el momento de la transmisión, a la constitución a su favor de una renta vitalicia asegurada, en las condiciones que se determinan en el artículo 42 del RIRPF.
- Cuando el importe reinvertido sea inferior al total importe de la transmisión, por operar el límite de 240.000 euros o por que se decidiera reinvertir solo parte del valor de transmisión, la ganancia patrimonial exonerada de gravamen será la parte que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida en relación con el total importe de la transmisión.
- La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia asegurada que materializa la reinversión implicará la pérdida de la exención, debiéndose someter a gravamen el total importe de la ganancia patrimonial, en su día exonerada, en el momento del incumplimiento, sin que, entendemos, deba resarcirse a la Administración con intereses de demora.

Ganancia patrimonial no exenta a integrar en la base imponible del ahorro:

Ganancia patrimonial obtenida	183.676,80
Importe exención $(240.000 \times 183.676,80/340.000)$	<u>-129.654,21</u>
Ganancia patrimonial base imponible del ahorro	54.022,59

6. Determinación de la base imponible, general y del ahorro; de la base liquidable, general y del ahorro; del importe del mínimo personal y familiar, estatal y autonómico; así como de la cuota íntegra, estatal y autonómica, del matrimonio en el régimen de tributación más favorable

Determinación de la base imponible y liquidable general

Categoría de renta/concepto	Don Gabriel	Doña Leonor	Conjunta
Rendimiento neto reducido del trabajo personal	98.000,00	18.750,00	116.750,00
Rendimiento neto reducido de actividades económicas .	308.000,00	-29.100,00	278.900,00
Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario	680,00	1.930,00	2.610,00
Rentas inmobiliarias imputadas	0,00	3.675,00	3.675,00
Base imponible general	406.680,00	-4.745,00	401.935,00
Reducción por tributación conjunta	-0,00	-0,00	-3.400,00
Reducción aportación planes de pensiones	-9.500,00 (1)	-0,00	-9.500,00 (1)
Reducción por pensión compensatoria al excónyuge	-24.000,00	-0,00	-24.000,00
Base liquidable general	373.180,00	-4.745,00	365.035,00

Nota:

- (1) 7.000,00 por aportación a su propio plan de pensiones (estaría dentro de los límites máximos absoluto de 8.000 € anuales y relativo o porcentual que se cifra en el 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo personal y de actividades económicas percibidos individualmente del art. 52.1 LIRPF) más 2.500,00 euros en cuanto que límite máximo de aportación al plan de pensiones del cónyuge, cuyo importe acumulado de los rendimientos netos del trabajo personal y de actividades económicas resulta inferior a 8.000,00 euros anuales (art. 51.7 LIRPF).

Determinación de la base imponible y liquidable del ahorro

Categoría de renta/concepto	Don Gabriel	Doña Leonor	Conjunta
Rendimiento neto reducido del capital mobiliario	0,00	0,00	0,00
Transmisión acciones de Telefónica	209.000,00	0,00	209.000,00
			.../...

Categoría de renta/concepto	Don Gabriel	Doña Leonor	Conjunta
.../...			
Total ganancias y pérdidas patrimoniales	209.000,00	0,00	209.000,00
Compensación pérdidas patrimoniales 2014 (1)	-125.000,00	-0,00	-125.000,00
Base imponible del ahorro	84.000,00	0,00	84.000,00
Reducciones	-0,00	-0,00	-0,00
Base liquidable del ahorro	84.000,00	0,00	84.000,00

Nota:

- (1) Las pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible general, derivadas de transmisiones con hasta un año de periodo de generación procedentes de 2013 y 2014, pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, podrán compensarse, en el plazo de los cuatro años siguientes, exclusivamente con el saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones, cualquiera que sea su periodo de generación, que acrecen a la base imponible del ahorro (disp. trans. séptima LIRPF).

Determinación del mínimo personal y familiar, estatal y autonómico

Aragón no tiene establecido mínimo personal y familiar autonómico para 2015, por lo que el mínimo personal y familiar autonómico es coincidente con el estatal:

	Don Gabriel	Doña Leonor	Conjunta
Mínimo del contribuyente	5.550,00	5.550,00	5.550,00
Mínimo por descendientes (2)	7.350,00 (1)	7.350,00	14.700,00
Mínimo por ascendientes	0,00 (3)	0,00	0,00
Mínimo por discapacidad de ascendientes	0,00 (3)	0,00	0,00
Total mínimo personal y familiar	12.900,00	12.900,00	20.250,00

Notas:

- (1) Don Gabriel no tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por los hijos de su anterior matrimonio con doña Irene, pues en los casos de separación legal o divor-

cio en los que no existe vínculo matrimonial, el mínimo familiar por descendientes corresponderá a quien, según la sentencia de separación o el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guardia y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto, en nuestro caso la exmujer doña Irene que es con quien conviven los hijos.

- (2) $[2.400 + (2.700 + 2.800) + (4.000 + 2.800)] = 14.700$ euros. Imputable por mitades a ambos cónyuges, correspondiendo $14.700/2 = 7.350$ euros a cada uno.
- (3) Don Javier, padre de don Gabriel, con 76 años cumplidos a la fecha de devengo del impuesto y un grado de minusvalía del 60%, obtiene rentas, excluidas las exentas, por importe superior a 8.000 euros, estando obligado a presentar declaración por el IRPF, no acreditando el derecho a aplicar mínimo por ascendientes ni, consecuentemente, mínimo por discapacidad de ascendientes.

Determinación de la cuota íntegra, estatal y autonómica, en el régimen de tributación conjunta que resulta más favorable

Base liquidable general	365.035,00
Anualidades por alimentos (12.000 × 2)	24.000,00
Resto	341.035,00
Cuota íntegra previa anualidades por alimentos	5.485,50
Estatal $[2.112,75 + (24.000,00 - 20.200,00) \times 0,15]$	2.682,75
Autonómica $[2.213,75 + (24.000,00 - 20.200,00) \times 0,1550]$	2.802,75
Cuota íntegra resto base liquidable general	141.940,90
Estatal $[8.992,75 + (341.035,00 - 60.000,00) \times 0,2250]$	72.225,63
Autonómica $[9.292,75 + (341.035,00 - 60.000,00) \times 0,2150]$	69.715,27
Cuota íntegra mínimo personal y familiar incrementado (1)	-4.945,65
Estatal $[2.112,75 + (22.230,00 - 20.200,00) \times 0,15]$	2.417,25
Autonómica $[2.213,75 + (22.230,00 - 20.200,00) \times 0,1550]$	2.528,40
Cuota íntegra base liquidable general	142.480,75
Estatal $(2.682,75 + 72.225,63 - 2.417,25)$	72.491,13
Autonómica $(2.802,75 + 69.715,27 - 2.528,40)$	69.989,62

Nota:

- (1) Mínimo personal y familiar incrementado: $20.250 + 1.980 = 22.230$ euros.

Base liquidable del ahorro	84.000,00
Cuota íntegra base liquidable del ahorro	18.620,00
Estatal $[5.315,00 + (84.000,00 - 50.000,00) \times 0,1150]$	9.225,00
Autonómica $[5.315,00 + (84.000,00 - 50.000,00) \times 0,1200]$	9.395,00

7. Determinación del importe de la deducción por inversión de beneficios y de las deducciones por familia numerosa y por personas con discapacidad a cargo, así como de la cuota diferencial a ingresar o devolver del matrimonio en el régimen de tributación más favorable, sabiendo que no se ha solicitado el abono anticipado de estas dos últimas deducciones

Deducción por inversión de beneficios correspondiente

- Correspondiente a don Gabriel: No procede por no haber realizado inversiones
- Correspondiente a doña Leonor: No procede pues aunque ha realizado inversiones no ha obtenido beneficios.

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.

Deducción por personas con discapacidad a cargo

Don Javier, padre de don Gabriel, con 72 años cumplidos a la fecha de devengo del impuesto y un grado de minusvalía del 67%, obtiene rentas, excluidas las exentas, por importe superior a 8.000 euros, estando obligado a presentar declaración por el IRPF, no acreditando el derecho a aplicar mínimo por ascendientes ni, consecuentemente, mínimo por discapacidad de ascendientes. Consecuentemente, don Gabriel no tiene derecho a la deducción por personas con discapacidad a cargo prevista en el artículo 81 bis de la LIRPF.

Determinación de la cuota diferencial, a ingresar o devolver, en el régimen de tributación conjunta que resulta más favorable.

Cuota íntegra total $(142.480,75 + 18.620,00)$	161.100,75
Estatal $(72.491,13 + 9.225,00)$	81.716,13
Autonómica $(69.989,62 + 9.395,00)$	79.384,62

Deducciones de la cuota		—
Por inversión de beneficios		—
Cuota líquida total		161.100,75
Retenciones a cuenta		-101.275,00
Trabajo personal (37.000 + 5.375)	42.375,00	
Actividad profesional	58.900,00	
Cuota diferencial		63.494,94
Deducción por familia numerosa		-1.200,00
Resultado de la declaración a ingresar		59.825,75

LA CONTABILIZACIÓN DE LAS RETRIBUCIONES VARIABLES: UNA CUESTIÓN TRANSVERSAL SUJETA A DEBATE

Rafael Bautista Mesa

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.
Profesor de la Universidad Loyola Andalucía*

Horacio Molina Sánchez

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.
Director del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Profesor de la Universidad Loyola Andalucía*

Juan M.^a Muñoz Tomás

*Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales.
Profesor de la Universidad Loyola Andalucía*

EXTRACTO

Las cláusulas contingentes dan respuesta a los problemas derivados de la asimetría de información entre las partes contratantes. Estos problemas se manifiestan *ex ante* y *ex post*. El principal problema *ex ante* es la selección adversa. Las cláusulas contingentes permiten facilitar el ajuste de precios y optimizar la contratación. Los efectos *ex post* están relacionados con el riesgo moral y con ellos la finalidad de la cláusula contingente es acomodar los pagos a la conducta posterior de las partes contratantes en la medida en que afecta al desarrollo del recurso contratado.

La normativa contable internacional aborda la cuestión de los pagos variables con enfoques que *a priori* no son consistentes entre sí. Este trabajo profundiza en los conceptos subyacentes y aporta un enfoque consistente para una amplia y variada gama de transacciones donde se dan cita compensaciones contingentes.

Palabras claves: pagos variables, pagos contingentes, IASB y arrendamientos.

Fecha de entrada: 24-02-2016 / Fecha de aceptación: 01-04-2016

VARIABLE PAYMENTS ACCOUNTING: A CROSS-CUTTING ISSUE UNDER DEBATE

Rafael Bautista Mesa
Horacio Molina Sánchez
Juan M.^a Muñoz Tomás

ABSTRACT

Contingent clauses respond to the effects of information asymmetries among contracting agents. Expressions of these asymmetries are found both *ex ante* and *ex post*. The adverse selection effect represents the main *ex ante* challenge. Contingent clauses improve price formation process and optimize contracts. Regarding *ex post* effects, contingent clauses deal with moral hazard risk. For this, payments become dependent on the behaviour of the agents after contracting as they affect the controlled resource.

International accounting standards address this issue through two different approaches that do not seem to be consistent among each other. This paper deepens on the underlying concepts and proposes a consistent approach for a broad type of transactions where contingent compensations are frequent.

Keywords: variable payments, contingent payments, IASB and leases.

Sumario

1. Introducción
2. Fundamentos económicos de la variabilidad en las retribuciones
3. La variabilidad de las retribuciones y las características de la información
 - 3.1. Relevancia
 - 3.2. Representación fiel
 - 3.3. Características de mejora y restricción coste-beneficio
4. Análisis conceptual de algunas situaciones reguladas
 - 4.1. Combinaciones de negocios
 - 4.2. Arrendamientos
 - 4.3. Pagos basados en acciones
 - 4.4. Ingresos
 - 4.5. Propiedades, planta y equipos, activos intangibles y pagos variables por el operador de una concesión
5. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

La legitimidad técnica de las normas contables se encuentra en el marco conceptual. Dicho marco conceptual, emitido por el International Accounting Standards Committee en 1989, ha cumplido una misión notable, al ser el fundamento de un cuerpo completo de normas de contabilidad, cuya calidad técnica, unida a la voluntad política de las jurisdicciones adoptantes, lo ha erigido en la normativa contable internacional de referencia. Es más, en un cuerpo normativo que tiene a gala ser un cuerpo basado en principios. La capacidad de sus conceptos para dar respuesta a la información sobre transacciones y elementos de los estados financieros, así como la limitación de la excepcionalidad, es un atributo que demuestra su calidad.

A finales de la década pasada comenzó la reforma del marco conceptual, aprobándose en 2010 la modificación de los capítulos 1 y 3, dedicados a los objetivos de la información y a las características cualitativas que debía tener dicha información. En 2013, se inicia la reforma de la parte más operativa del marco: las definiciones de los elementos de los estados financieros, los criterios de reconocimiento y medición y los principios de revelación y desglose de información (IASB, 2013).

La selección de temas para el debate trata de poner sobre la mesa los principales retos regulatorios e inconsistencias que se han puesto de manifiesto en este periodo de 25 años con la intención de seguir sustentando la regulación sobre principios. Uno de estos temas es la definición de pasivo y vinculado con él otra cuestión es el tratamiento de la incertidumbre.

La definición de pasivo se fundamenta en el concepto de obligación. Este concepto requiere que la entidad no pueda evitar el pago que le exige dicho compromiso. Cuando la entidad puede evitarlo no existe obligación y, en consecuencia, no existiría un pasivo. La cuestión surge porque determinadas obligaciones constructivas (que la entidad por compromisos no legales o contractuales va a asumir) o la compulsión económica de algunos contratos ha llevado al reconocimiento de pasivos que, en puridad de términos, no serían obligaciones pues la entidad podría evitar el pago objeto del contrato o surgido como consecuencia del evento. Sin embargo, cuando se decidió incorporar dichos pasivos, el regulador consideró que la probabilidad de sacrificio de activos era muy elevada y la información perdería relevancia omitiendo dicho pasivo.

Entre los temas que quedan pendientes de resolver en relación con la definición de pasivo se encuentra, en palabras del comité de interpretación de normas, el de la consideración de pagos variables. Las normas relacionadas aportan soluciones que no son consistentes entre sí y requieren un estudio en profundidad que excede del alcance de los trabajos del Comité de Interpretación (IFRIC, 2015c).

La cuestión tiene como fundamento un problema de investigación ampliamente estudiado por la literatura económica: la asimetría de información entre los agentes participantes en una

transacción. La literatura ha identificado dos problemas como consecuencia de la asimetría de información entre las partes de un contrato, los cuales requieren ser mitigados para tomar decisiones eficaces. El primero surge con anterioridad a firmar el contrato (*ex ante*); se denomina selección adversa y surge porque el comprador desconoce la verdadera capacidad de un recurso o servicio para generar flujos de efectivo futuros. El precio en estos casos es menos eficaz para tomar decisiones que cuando la información sobre el recurso o servicio es simétrica entre ambas partes. El segundo se produce una vez ya se ha firmado el contrato (*ex post*); se conoce como riesgo moral y tiene lugar cuando la conducta de las partes tras la firma del contrato es importante para la obtención de los flujos de efectivo que debe generar el recurso o el servicio. El riesgo moral consiste en una conducta de la contraparte no prevista en el momento de la negociación que supone una merma en la capacidad del recurso contratado.

Las compensaciones variables son un mecanismo que trata de reducir los efectos de las asimetrías de información en los contratos. De esta manera, las partes consiguen limitar los efectos negativos que se pueden derivar de la incertidumbre. Este trabajo estudia cómo el regulador contable aborda las compensaciones variables. Nuestro estudio ha consistido en identificar varias situaciones que emplean el mecanismo de pagos variables o contingentes, derivados de asimetrías en la información. Estas situaciones están relacionadas con la adquisición de activos o venta de bienes y servicios (propiedad, planta y equipo, combinaciones de negocios, arrendamientos e ingresos) o de servicios (pagos basados en acciones).

Las soluciones que ha adoptado el IASB no han sido consistentes entre sí y esta controversia ha sido puesta de manifiesto en una consulta al comité de interpretación sobre las compensaciones variables en la adquisición de elementos de propiedades, planta y equipo, así como en la compensación variable que el operador de una concesión se compromete a transferir a la administración que otorga la concesión.

Nuestro análisis indaga cuáles son las razones que han llevado a las soluciones contables diferentes aportando una solución conceptual a dicho problema. Nuestra tesis es que el fondo económico de los pagos variables se encuentra en cómo la entidad da respuesta a las asimetrías de información. Si la entidad trata de mitigar la selección adversa, el pago contingente es un mecanismo para fijar el precio de adquisición y su valor razonable debería formar parte de la medición inicial del recurso o del servicio. Por el contrario, si el mecanismo de pago variable va destinado a controlar el riesgo moral, dado que se destina a retribuir acciones futuras, su tratamiento debería ser consistente con la doctrina sobre los contratos pendientes de ejecución.

El siguiente epígrafe lo dedicamos a presentar los problemas derivados de la asimetría de la información en las transacciones que posteriormente vamos a estudiar. El tercer epígrafe analiza cómo la información sobre los pagos variables responde a las características de la información para que sea útil. En el cuarto epígrafe formulamos un análisis pormenorizado de cómo la normativa ha respondido en las diversas situaciones y las diferencias de enfoque que han aflorado. El epígrafe quinto de conclusiones presenta las principales diferencias y la solución técnica que a nuestro juicio debería orientar el tratamiento de los pagos contingentes.

2. FUNDAMENTOS ECONÓMICOS DE LA VARIABILIDAD EN LAS RETRIBUCIONES

La asimetría de información está en el origen de mecanismos contractuales como las retribuciones variables. La asimetría de información genera dos problemas ampliamente documentados en la literatura: la selección adversa y el riesgo moral. El primer problema lleva a que se contrate un activo sin conocer adecuadamente sus prestaciones y que sea el precio el que guíe erróneamente la decisión. Los bienes que se venden a menor precio desplazarán del mercado a los bienes con precio superiores. Normalmente, el vendedor de un bien con bajo desempeño, conocedor del menor desempeño, estará dispuesto a ofrecerlo a precios inferiores. El comprador, sin más información que el precio, preferirá los bienes con precio más bajo, sin conocer que son los que presentan peor desempeño (AKERLOF, 1970). Ante este problema, las cláusulas de pago variable mitigan esta asimetría informativa que inhabilita al precio como indicador clave en la negociación.

Por otra parte, si con posterioridad al contrato, la actitud de la contraparte es relevante, bien para la generación de los flujos de efectivo que se deriven o bien por el riesgo que se asume, es preciso evaluar el riesgo moral. Por ejemplo, la contratación de recursos humanos requiere la evaluación de las competencias y actitudes del trabajador o directivo; sin embargo, el desempeño efectivo depende de la actitud que realmente aplique en la realización de las tareas. Existe un riesgo moral que afecta al contratante. Una forma de limitar este riesgo moral es la estipulación de cláusulas contingentes que incentiven y eviten al mismo tiempo el riesgo moral del empleado (PFEIFFER y SHIELDS, 2015).

Por tanto, la contratación con pagos variables trata de mitigar los problemas derivados de la asimetría de información en los mercados de bienes y servicios. Los problemas de selección adversa se producen *ex ante*, mientras que los de riesgo moral son *ex post*.

Las transacciones de compraventa de empresas encuentran en los pagos variables un mecanismo para mitigar los efectos de la asimetría de información (HANSEN, 1987; ECKBO *et al.*, 1990; OFFICER *et al.*, 2009; LUYPAERT y VAN CANEGHEM, 2014). Los pagos variables pueden emplear diversos mecanismos, desde el establecimiento de cláusulas que corrigen el precio hasta el pago en instrumentos de patrimonio que vinculen la retribución efectivamente recibida al valor percibido por el mercado. El pago mediante instrumentos de patrimonio de la adquirente introduce un nuevo problema de asimetría en la información consistente en la diferencia entre el valor de esos instrumentos y el precio de mercado. Esta asimetría puede conducir a que la adquirente tenga más incentivos para liquidar la transacción entregando instrumentos de patrimonio propios cuando dichos títulos se encuentran sobrevalorados (LUYPAERT y VAN CANEGHEM, 2014).

Al igual que las transacciones de adquisiciones y fusiones, el mercado de acuerdos de licencias para la explotación de la propiedad intelectual está sometido a problemas de asimetría en la información que son sutiles y complejos (HEDGE, 2014). Las licencias para la explotación de invenciones surgen porque el inventor no tiene la capacidad para desarrollar su invento que tienen otros agentes. *Ex ante*, el comprador de la licencia no dispone de la misma información que el vendedor sobre el potencial de generación de efectivo de una licencia. Esta asimetría puede ge-

nerar problemas de selección adversa. En la medida en que el inventor disponga de información privada que no conozca el desarrollador del invento a través de la licencia, la asimetría de información puede conducir a una selección adversa por parte del desarrollador. Para paliar ese problema, conforme el invento es más rentable, el inventor tendrá una motivación superior a señalarlo aceptando pagos variables superiores y al contrario, si el desarrollador dispone de información privada sobre la capacidad del invento para generar flujos de efectivo, tenderá a proponer pagos fijos por la licencia (HEDGE, 2014).

Ex post, como describe CEBRIÁN (2009), estos contratos generan problemas de riesgo moral en ambas partes del acuerdo. Así, la entidad que otorga la licencia puede desplegar una conducta que reduzca su compromiso con el buen funcionamiento de la licencia; por ejemplo, economizando en el servicio posventa. Por otra parte, la entidad que adquiere la licencia puede transferir su conocimiento de la licencia a terceros. Uno de los mecanismos para evitar estos problemas es la retribución en función de los resultados obtenidos. Si no existe un pago basado en resultados, el concedente de la licencia no tiene ningún incentivo en conseguir la efectiva transferencia de la propiedad intelectual; estas retribuciones variables facilitan que se produzca la mejor transferencia de su *know-how*. Por su parte, el adquirente de la licencia está expuesto al riesgo moral pues debe informar de los ingresos obtenidos con la licencia. En estos casos, un pago fijo es el que mejor controla este riesgo. Por tanto, estos contratos suelen contener ambos componentes de manera que se equilibren ambos riesgos morales. La fórmula contractual (componente fijo o variable) va a depender del conocimiento tácito de ambas partes contratantes y del esfuerzo que han de desplegar. Si para el desarrollo de la licencia no se requiere el conocimiento tácito del inventor ni su esfuerzo, el pago será fijo; por el contrario, si la implicación del inventor ha de ser elevada, debido a su conocimiento tácito o al esfuerzo requerido para ajustar la invención, entonces el pago variable aumentará (HEDGE, 2014).

En el mercado de directivos, los pagos variables permiten abordar simultáneamente los problemas de selección adversa y de riesgo moral. Los programas de compensación variable a los directivos permiten la selección de los directivos que poseen más capacidades o información para optimizar su relación con la empresa. Este efecto de selección permite reducir la selección adversa por parte del contratante y es más relevante que el efecto motivador que limita el riesgo moral.

En definitiva, la asimetría de información da lugar a unos efectos *ex ante*, la selección adversa; motivada por la incertidumbre en cuanto a la capacidad del recurso controlado y a unos efectos *ex post*, riesgo moral, que vienen como consecuencia de la incertidumbre sobre la actitud posterior de las partes contratantes cuando esta tiene efecto en la explotación del recurso.

3. LA VARIABILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES Y LAS CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN

Los pagos variables se han incrementado en los últimos años como sistemas complementarios en retribuciones a terceros por determinadas transacciones realizadas por una entidad.

El cumplimiento de la definición que se exige para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros pretende que la información sea relevante. La entidad debe informar sobre los elementos porque ellos ayudan a predecir los flujos de efectivo futuros. Las definiciones incorporan referencias a la capacidad para generar o consumir flujos de efectivo, la capacidad para retenerlos o la obligación de desprenderse de ellos y que correspondan a hechos pasados.

Como reconoce BARTH (2006, pág. 283), la inclusión de estimaciones del futuro en los estados financieros actuales no es nueva, ya que prácticamente todos los activos y pasivos reflejan estimaciones del futuro; sin embargo, este empleo es creciente. Uno de los motivos que alega para esta corriente es que las mediciones de activos y pasivos que reflejen las condiciones económicas actuales y expectativas actualizadas del futuro deberían resultar en información más útil para la toma de decisiones.

Por otra parte, las decisiones de reconocimiento incorporan un test de probabilidad en los flujos de efectivo, implícito en la definición y que ha sido puesto de manifiesto en el proceso de reforma del marco conceptual IASB (2013), así como un test de fidelidad de la información. Si un elemento no se puede medir fiablemente, no se puede reconocer y debería revelarse en las notas cuando sea una información relevante.

Una cuestión derivada de la reforma parcial del marco conceptual, actualmente en vigor, es el cambio en las características cualitativas del concepto de fiabilidad por el de representación fiel. El primero se obtenía por referencia a la transacción que aportaba la información mientras que el segundo se fundamenta en la sujeción al método de medición y a una representación del fondo económico por encima de la forma. Sin embargo, los criterios de reconocimiento hacen referencia a las características de la información. En concreto, a la relevancia exigiendo el cumplimiento de la definición y la exigencia de un nivel de probabilidad razonable de los flujos de efectivo y a la fiabilidad requiriéndola en la medida; sin embargo, la fiabilidad no es idéntica a la fidelidad, por lo que este es un tema que deberá superarse tras la reforma del marco conceptual.

La cuestión a analizar es, por un lado, si es relevante reconocer los elementos contingentes en los estados de situación financiera, y su contrapartida, en el caso de gastos e ingresos, en los estados de resultados. ¿Es la relevancia el criterio clave para definir cuál es el momento adecuado para el reconocimiento? y ¿por qué?

Por otro lado, hay que plantear la hipótesis de si, el condicionante, coste, dificultades de estimación o ausencia de referencias para obtener una medida suficientemente fiable, es el argumento dominante para reconocer o no estos componentes variables en el momento de la transacción.

Es razonable argumentar que el momento apropiado para el reconocimiento de los elementos del activo, gastos, pasivo, patrimonio o ingresos, por la relevancia y por la utilidad de dicho reconocimiento para la toma de decisiones, debería ser el momento de la transacción en el que se asume un compromiso de pago variable, aunque dicho pago esté sometido a la ocurrencia de hechos futuros e inciertos. Sin embargo, es muy probable que las mediciones en ese momento carezcan de la fidelidad necesaria para que la información sea útil. Esta fidelidad incrementa a un nivel de

precisión máximo cuando se despejan las incertidumbres de los hechos futuros y conocida ya su ocurrencia; entonces ¿habría que esperar a conocer si las condiciones futuras establecidas se cumplen y, en ese momento, reconocer los elementos en cuestión con niveles superiores de fiabilidad?

La siguiente cuestión a analizar es ¿se puede obtener, en el momento de la transacción una medida que sea suficientemente fiable y reconocer los elementos en el momento inicial?; o por el contrario en ausencia de una mínima fiabilidad, ¿es necesario esperar a la ocurrencia concreta de los sucesos esperables pero inciertos para conseguir una fiabilidad absoluta de la medida del elemento y reconocer el mismo entonces, en un momento posterior? ¿Qué consecuencias puede tener para los usuarios en general y, especialmente, para terceros acreedores e inversores, disponer de información incompleta o no disponer del reconocimiento, argumentando ausencia de fiabilidad de estos elementos hasta que ocurren determinados sucesos y entonces es cierta y concreta su medida? ¿Cómo se puede medir, cuándo es razonable o cuándo es suficiente la fiabilidad de una medida, para que no impida o justifique el no reconocimiento de un elemento en el momento inicial?

3.1. RELEVANCIA

El concepto de pago variable se relaciona con la situación de acuerdo contractual entre intervinientes en una negociación que parten de una asimetría en la información y un grado de incertidumbre distinto sobre sucesos futuros. Como alternativa que flexibiliza la negociación de un contrato, el pago variable reduce las consecuencias de la asimetría de información al compartir los riesgos entre las partes contratantes. De esta manera, normalmente, se pacta una retribución que está condicionada a la ocurrencia de sucesos futuros y se establece un momento o un periodo posterior en el que la ocurrencia de determinados sucesos futuros va a determinar una retribución de distinta magnitud a la inicialmente pactada. La diferencia entre una y otra son pagos contingentes o variables.

La cuestión para determinar el cumplimiento de la definición es si el hecho pasado es el contrato o suceso contingente que determina la existencia del pago contingente. Cuando el contrato es el hecho pasado entonces el pago contingente debe incorporarse en la medición. Cuando el suceso que activa el pago contingente es el hecho pasado requerido por la definición del elemento entonces la decisión es de reconocimiento. Una tercera alternativa es que cuando se firma el contrato surgen dos componentes: el contrato sin pago contingente y este como un derivado surgido del contrato. En este tercer caso, el emisor de normas debe considerar la restricción coste-beneficio debido a la dificultad existente para bifurcar ambos elementos.

En la diversa tipología de pagos contingentes, se encuentran los que la entidad puede evitar desde el momento en que se contraen. En estos, la información, para ser relevante, debería incorporar una estimación de los pagos para cancelar las obligaciones. Solamente, la pérdida de fidelidad como consecuencia de dicha estimación justificaría su revelación en las notas en lugar de su reconocimiento.

Por el contrario, los pagos variables en los que la entidad tiene la capacidad para influir en su montante son los que centran el debate conceptual. Este tipo de cláusulas contingentes funcio-

nan como opciones para la parte que controla el montante del pago. La información sobre dicha opción es relevante para el usuario pues permite distinguir los efectos económicos de contratos con cláusulas de pago fijo, frente a los que tienen cláusulas de pago variable.

En nuestra opinión, un contrato con pago fijo y otro con pago variable son económicamente distintos pues realizan una distribución de riesgos diferente entre las partes. Incluso cuando el nivel de retribuciones considerada como más probable sea igual al contrato de pago fijo, estaríamos ante dos contratos diferentes pues los riesgos asumidos son distintos. Sin lugar a dudas por esta vía se abre la puerta a la estructuración de los contratos con la finalidad de conseguir determinados efectos en la presentación de la información.

El fondo de la cuestión es que las cláusulas variables son componentes de la transacción, equivalentes a una opción, incorporados al contrato cuyo valor no es el resultado de la liquidación del derivado sino del valor que tiene ese derecho futuro.

3.2. REPRESENTACIÓN FIEL

Una segunda cuestión es la fidelidad de la información. Si las estimaciones incorporan elevados grados de subjetividad, los efectos de las cláusulas deben revelarse en las notas a los estados financieros pues su reconocimiento no dota de utilidad a la información financiera. Por otra parte, la fidelidad impone la neutralidad en el tratamiento para ambas partes del contrato; la prudencia valorativa en el caso del reconocimiento de ingresos no debe ser superior a la desplegada para las adquisiciones de esos mismos recursos. El rol de la prudencia está siendo objeto de debate actualmente en la revisión del marco conceptual, pues la solución derivada de la reforma del año 2010 ha generado insatisfacciones.

3.3. CARACTERÍSTICAS DE MEJORA Y RESTRICCIÓN COSTE-BENEFICIO

Respecto a las características de mejora de la información, la justificación de distintos tratamientos para los pagos variables solo es admisible si responde a situaciones económicas diferentes. Si el fundamento económico es el mismo, una representación fidedigna exige la consistencia entre las normas. Esta es una formulación de la comparabilidad como característica que mejora la fidelidad de la información. De las dos soluciones básicas que se plantean para dar solución a los pagos variables: su consideración desde el principio realizando estimaciones sobre su importe, o su consideración futura cuando se resuelven las incertidumbres, el segundo es el que va a ofrecer estados financieros más comparables entre entidades, pues el nivel de subjetividad requerido es menor. Y es más comparable porque al mismo tiempo es más verificable la información.

Si la solución pasa por incorporar las estimaciones, para dotar de verificabilidad a la información debería presentarse en las notas información complementaria sobre las hipótesis empleadas en la formulación de las estimaciones.

Por otra parte, la información sobre los pagos contingentes en los que la capacidad de influencia de la entidad es limitada, o tiene escasa racionalidad económica evitar el pago¹, es más oportuna cuanto antes se presente. La omisión de la información sobre los pagos futuros contingentes previstos en el contrato es hacer similares estos contratos a los contratos de pago fijo cuando son de naturaleza diferente. Ese contenido diferencial es el que debe ser presentado tan pronto se pueda medir, pues ello dota de oportunidad a la información.

Adicionalmente al reto conceptual, existe otro vinculado a la capacidad de obtención de una medida fiable y que esta medición suponga unos costes equilibrados en relación con los beneficios que aporta dicha información.

4. ANÁLISIS CONCEPTUAL DE ALGUNAS SITUACIONES REGULADAS

En este epígrafe vamos a repasar el tratamiento conferido a los pagos variables en varias normas, poniendo de manifiesto que el criterio no es único. Esta situación ha sido explicitada en el seno del comité de interpretaciones de normas que, para el caso de los pagos variables en la adquisición de propiedades, planta y equipo o ante la retribución variable del operador de una concesión, regulada bajo la CINIIF 12, al concedente le surge la duda de cuál es la norma de referencia.

Por otra parte, las transacciones que vamos a analizar utilizan los pagos contingentes como mecanismos para resolver las asimetrías de información: Unas están relacionadas con la adquisición de negocios o el control de recursos, otras con la compensación del trabajo a empleados o directivos y, por último, con el tratamiento de los pagos variables desde la otra parte de la transacción: el vendedor.

4.1. COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Las combinaciones de negocios son transacciones en las que la valoración del desempeño del objeto intercambiado depende de la incertidumbre sobre los flujos de efectivo que se puedan derivar y de la información de cada una de las partes. Por este motivo, los acuerdos suelen incorporar componentes contingentes que tratan de reducir las asimetrías de información entre las partes y reducir el riesgo implícito en la operación.

4.1.1. Fundamentos económicos

La contraprestación que se acuerda en una combinación de negocios puede incluir componentes que dependerán del desempeño futuro de la entidad adquirida. En el momento de acordar

¹ Así, por ejemplo, si el pago contingente se vincula al nivel de ventas carece de racionalidad tratar de minimizar el pago contingente.

la transacción, la información del comprador y del vendedor son diferentes y sus proyecciones sobre el negocio también; por ello, estos componentes contingentes permiten una distribución más adecuada de los riesgos que cada parte está dispuesta a asumir (NIIF 3. FC 348).

Las contraprestaciones contingentes pueden surgir con los propietarios de la entidad adquirida o con sus empleados. En cada caso, el fundamento económico puede ser distinto. Así, una contraprestación contingente con los empleados pretende compensar el desempeño tras la combinación de negocios, mientras que esa misma compensación con los anteriores propietarios pretende mitigar los riesgos inherentes a la adquisición.

La forma como se liquide la compensación contingente no excluye su consideración entre el valor de los activos recibidos o la plusvalía, clasificándose en ese caso en pasivo o patrimonio neto en función del mecanismo fijo o variable que se haya establecido para la entrega de los instrumentos de patrimonio propios.

Los acuerdos con cláusulas contingentes exigen dilucidar cuál es la unidad de cuenta. ¿Deben las cláusulas contingentes ser analizadas como componentes independientes y someterse a los requisitos de reconocimiento? o ¿forman parte de la medición del acuerdo general y por extensión de la medición de la contraprestación entregada?

4.1.2. Reconocimiento

La decisión de reconocimiento comienza con la identificación del tipo de elementos que cumplen la definición. En un segundo nivel es preciso evaluar la probabilidad de flujos de efectivo asociados al elemento y en un tercer escalón si es posible obtener una medida fiable.

a) Definición de los elementos

El ED2015 Marco conceptual expone el principio general de que toda obligación determina el correspondiente derecho en la contraparte (IASB, 2015). Nuestro análisis va a considerar los efectos de la combinación de negocios en los activos de los propietarios de la entidad adquirida (acreedores de la contraprestación de la combinación) y en los pasivos de la entidad adquirente o resultante de la combinación.

a.1) Efecto en los activos de los propietarios de la entidad adquirida

En el caso que analizamos, la compensación en una adquisición está formada, entre otros, por unos componentes fijos a liquidar, de manera inmediata o diferida en el tiempo, con activos monetarios o no monetarios. La contrapartida a dicha obligación es el derecho a dirigir el uso de los activos netos controlados tras la adquisición. La contraprestación contingente no genera un derecho adicional a usar esos activos sino que modificaría el valor de los elementos intercambia-

dos. La conclusión de este análisis es determinante, las contraprestaciones contingentes no generan nuevos activos sino que modifican el valor de los ya controlados por los propietarios de la adquirente (cedentes de la entidad adquirida).

a.2) Efecto en los pasivos de la entidad adquirente o en la resultante de la combinación de negocios

La entidad adquirente o la resultante de la combinación contrae unas obligaciones de pago y unas contraprestaciones sujetas a contingencias. Las contraprestaciones contingentes dependen del acaecimiento de sucesos futuros que determinarán pagos o reembolsos adicionales a los efectuados. ¿La dependencia de hechos futuros retrasa el reconocimiento de las obligaciones, como pasivo, al momento que se diluciden?; cuando el hecho pasado desencadenante del pasivo es la firma del acuerdo de adquisición donde se prevé el pago contingente, ¿deben recibir el mismo tratamiento cuando la contingencia depende de la acción de la entidad obligada que cuando no puede tener influencia en ella? Y, finalmente, si el análisis anterior fuese determinante para el reconocimiento inicial del pasivo y la entidad dispone de la capacidad para evitar el pago, pero existe un incentivo económico que anula esta posibilidad *de facto*, ¿debería reconocerse el pasivo pues es lo más probable que suceda?

La doctrina en la NIIF 3 sobre este particular es que el hecho pasado que determina la obligación es el acuerdo de adquisición. Este punto de vista supone que la unidad de cuenta es el conjunto del acuerdo y sus componentes son elementos que determinan la medición de la obligación que se contrae. Consecuentemente, al medir inicialmente la obligación, se estima el importe que será preciso satisfacer como consecuencia del conjunto de contraprestaciones pactadas. Este planteamiento no cuestiona si la entidad puede evitar el pago de los componentes contingentes. La posibilidad de que la obligación esté formada por un componente que depende de la acción u omisión de la entidad supone incorporar obligaciones futuras entre los pasivos de la entidad.

Una segunda cuestión que se plantea la NIIF 3 es el tipo de elemento que surge a raíz de una cláusula de contraprestación contingente. En muchas ocasiones, los pagos contingentes se materializan mediante la entrega de instrumentos de patrimonio propios de la adquirente o de la nueva entidad resultante de la combinación. ¿El compromiso de entrega de instrumentos de patrimonio propios que depende de la contingencia son instrumentos de pasivo o de patrimonio?

El criterio de clasificación de los instrumentos es el principio establecido en la NIC 32.20. Si la entidad se compromete a entregar un número fijo de acciones a cambio de alcanzar determinado hito, el compromiso es un instrumento de patrimonio; sin embargo, cuando el número de instrumentos de patrimonio a entregar varía en función del valor que tome el hito o del precio de las acciones en el futuro, si se cumple el hito entonces el compromiso es un pasivo financiero.

En el caso de que el componente contingente se liquide en efectivo o con la entrega de otros activos, la entidad contrae un pasivo a la firma del acuerdo.

b) Probabilidad de los flujos de efectivo

Las contraprestaciones contingentes se establecen para gestionar la incertidumbre. Al ser los componentes contingentes partes de la obligación total a medir, la medición de estos instrumentos incorpora este elemento probabilístico.

c) Posibilidad de obtención de una medición fiable

La fiabilidad de la medición de las cuotas contingentes ha sido uno de los temas que generó mayor debate a la hora de considerar este componente en la estimación (NIIF 3. FC 347); sin embargo, la omisión de esta información es relevante pues puede ser importante en el conjunto de contraprestaciones acordadas. Por otra parte, esta contraprestación suele materializarse en instrumentos financieros o derivados que se pueden valorar (NIIF 3. FC 349).

Los fundamentos de conclusiones también aluden al debate en torno a la dificultad para medir el valor razonable de las contraprestaciones variables vinculadas a condiciones de rendimiento. Aluden como analogía la decisión adoptada para los pagos basados en acciones vinculados a cláusulas de rendimiento que, al no poderse medir fiablemente, se opta por considerar una estimación de los instrumentos a consolidar pero sin estimar (NIIF 3. FC 350). Estas consideraciones finalmente no fueron consideradas porque el Consejo argumentó que las negociaciones entre el comprador y el vendedor en una combinación de negocios ofrecen mejor información sobre el valor razonable que la existente en la determinación de un programa de pago basado en acciones con condiciones de rendimiento (NIIF 3. FC 351).

4.1.3. Medición

La medición inicial de la contraprestación contingente se realiza a su valor razonable (NIIF 3.39). La obtención del valor razonable puede ser compleja en algunos casos; sin embargo, la omisión de este componente de la retribución tornarían la información en incompleta, tal y como se pone de manifiesto en los fundamentos de conclusiones de la NIIF 3.

Los instrumentos en los que se materializan las compensaciones contingentes suelen ser instrumentos financieros para los cuales existen técnicas de valoración contrastadas (NIIF3. FC 349). Asimismo, se dispone de información del proceso de negociación que podría resultar útil para efectuar la medición.

La medición del valor razonable debe determinar los posibles escenarios y obtener un valor ponderado por la probabilidad de cada escenario.

Si la contraprestación contingente da lugar a un pasivo financiero, al cierre de cada ejercicio se deberá reevaluar el valor razonable. Por el contrario, si la contraprestación contingente es un instrumento de patrimonio, la medición inicial se mantiene al cierre del ejercicio.

4.1.4. Recapitulación

Las combinaciones de negocios son transacciones singulares, normalmente de un gran valor relativo en las empresas, que suponen un terreno abonado a asimetrías de información, y susceptibles de generar problemas de selección adversa. Las cláusulas contingentes mitigan dicho riesgo y permiten optimizar los contratos.

La NIIF 3 considera que dichas cláusulas forman una única unidad de cuenta con el resto del contrato. La consecuencia es la estimación de los importes a satisfacer por este concepto y su incorporación al pasivo y al coste de la combinación de negocios.

Posteriormente, el importe reconocido ha de ser revisado ante cambios en la estimación del importe a satisfacer. El método de medición sugerido es el valor esperado con diversos escenarios.

4.2. ARRENDAMIENTOS

Recientemente la NIIF 16 ha sustituido a la NIC 17 en la regulación de los arrendamientos. Los contratos de arrendamiento suelen contener cláusulas que convierten los pagos que se efectuarán en el futuro en contingentes. La variabilidad de estas cláusulas puede depender de la evolución de índices (como una tasa de interés o inflación), del uso del activo o de ciertas variables de desempeño. Adicionalmente, las cláusulas de extensión del contrato o las de cancelación anticipada pretenden un fin económico similar: limitar los riesgos del titular de la opción (normalmente el arrendatario).

4.2.1. Fundamentos económicos

El fundamento económico de estas cláusulas es la gestión de la incertidumbre sobre la evolución de los precios del activo o sobre el desempeño del mismo. En definitiva, sobre el potencial que alberga de generar flujos de efectivo futuros. Esta fórmula de contratación permite encontrar puntos de acuerdo entre arrendador y arrendatario y es especialmente relevante conforme el horizonte temporal de los contratos es a más largo plazo. Las condiciones pactadas con la información presente pueden resultar excesivas o insuficientes en un horizonte más a largo plazo.

Las cláusulas que manejan la incertidumbre admiten diversas modalidades. Así, podemos citar:

- a) Cláusulas asociadas al valor del recurso. Entre estas podemos encontrar las que vinculan el importe a la evolución de un índice (por ejemplo, un índice de precios o una tasa de interés) o las cláusulas vinculadas a la capacidad de generación de efectivo del activo (cláusulas contingentes vinculadas al desempeño; por ejemplo, cláusulas asociadas a las ventas efectuadas en un local arrendado).

- b) Cláusulas asociadas al consumo del recurso que vinculan el importe al uso del activo. Las cláusulas variables vinculadas al uso del activo pueden ser: opciones de extensión del contrato o de rescisión anticipada o bien cláusulas vinculadas al uso del activo (por ejemplo, número de kilómetros recorridos por un vehículo, número de fotocopias realizadas). Las primeras están vinculadas al periodo de control del recurso, las segundas lo están a la intensidad en el uso del activo.

4.2.2. Reconocimiento

El primer punto a analizar en la decisión de reconocimiento es la identificación de los elementos que surgen como consecuencia del contrato; posteriormente, determinar si son probables los flujos de efectivo que de ellos se derivarán y, en tercer lugar, estudiar si se puede obtener una medición fiable.

a) Elementos derivados del contrato de arrendamiento

Las cláusulas contingentes y las opciones referidas a la duración de los contratos son elementos de la relación contractual en los que es preciso determinar qué tipo de elementos del estado de situación financiera son. El contrato de arrendamiento incorpora unas obligaciones y un derecho de uso para el arrendatario. A continuación presentamos cómo se aborda en la regulación prevista en la NIC 17 (vigente hasta los ejercicios que comiencen con posterioridad a 1 de enero de 2019) y cómo lo hace la NIIF 16, «Arrendamientos».

a.1) Regulación bajo la NIC 17

Bajo la NIC 17 vigente, el contrato puede responder en su fondo económico: bien a un contrato de servicios (calificándose entonces como arrendamiento operativo), bien a una operación de financiación (calificándose como un arrendamiento financiero).

En el caso de calificarse como arrendamiento operativo, estamos en presencia de un contrato pendiente de ejecución, por lo que la doctrina al respecto es que la obligación surge cuando se usa el bien arrendado. Ese uso es un gasto que se consume en el periodo o se incorpora al valor de activos que se realizarán en el futuro (normalmente las existencias transformadas).

Por el contrario, en el caso del arrendamiento financiero, la firma del contrato permitirá el control de un activo que, con la entrega, produce la perfección del contrato y el nacimiento de la obligación de pago.

En ambos casos, las cláusulas contingentes se consideran que están vinculadas a hechos futuros y deben reconocerse cuando tengan lugar. Esta solución considera como iguales un contrato con dichas cláusulas que un contrato sin ellas; desconoce en definitiva que hay una diferencia económica, que puede ser sustancial, entre ambos. Por el contrario, en el caso de las opciones la solución

es distinta. El arrendatario tan solo considera el periodo contratado no revocable. Cuando sea razonable que vaya a extender el plazo deberá atender a la mejor estimación del periodo de control del activo. Sin embargo, si la opción sobre el plazo es de cancelación anticipada la NIC 17 no realiza ninguna mención específica y ha de entenderse el criterio general de «periodo no revocable contratado». Resulta curioso cómo dos contratos con similares efectos económicos (convertir en un periodo variable el tiempo de uso del recurso) pueden recibir soluciones diferentes en la normativa vigente.

a.2) Las definiciones en la reforma de la norma de arrendamientos

Una de las primeras cuestiones que se plantea el DP2009 en materia de cláusulas contingentes y opciones sobre el plazo es determinar la unidad de cuenta. El DP2009 propone dos opciones: a) considerar las obligaciones que se pudiesen derivar de estas cláusulas u opciones de manera conjunta con los derechos y obligaciones surgidas del contrato o b) considerar que deberían separarse en dos elementos distintos (MOLINA y MORA, 2015). En el primer caso, la decisión sobre las opciones y cláusulas contingentes se sitúa en el terreno del reconocimiento; en el segundo caso, las cláusulas y opciones pasan a formar parte de las decisiones de medición. La opción preferencial del IASB en esta propuesta es abordar la cuestión como un tema de medición. Entre otras razones la bifurcación de la cláusula contingente o de la opción sobre la duración del contrato supone un gran esfuerzo que no se justifica con los beneficios que obtendría el usuario de la información (MOLINA y MORA, 2015, pág. 109).

La NIIF 9.B4.3.8.f) indica que las cuotas contingentes vinculadas a un índice o al desempeño no deben dar lugar al reconocimiento separado de un derivado implícito, cuando las características económicas y los riesgos del derivado implícito están estrechamente relacionados con el contrato principal.

Por su parte, el cambio frente a la regulación vigente en la NIC 17 reside en que la omisión de estos componentes puede dar lugar a que se estructuren los contratos para reducir los niveles de pasivo reconocidos.

La reacción a esta propuesta, investigada en profundidad por MOLINA y MORA (2015), ha sido la crítica a la naturaleza de pasivo de las cláusulas contingentes (salvo las vinculadas a índices) y de las opciones sobre el plazo, pues dependen de hechos futuros. La entidad tiene la capacidad para evitar la obligación, salvo en las cláusulas vinculadas a la evolución de un índice, por lo que las cláusulas contingentes, no vinculadas a un índice, no son pasivo en el momento inicial. Es más, estas cláusulas y opciones, lejos de constituir un mayor pasivo, constituyen un activo de la entidad pues le confieren flexibilidad. Económicamente, un contrato con una opción de extensión o cancelación de un contrato es más ventajoso que un contrato sin dicha opción. La opción es un activo que, en caso de ser ejercida, determina un derecho de uso y una obligación de pago; pero que se ejercerá si resulta ventajosa para el arrendatario.

En un primer momento, el ED2010 sobre arrendamientos trata tanto las cuotas contingentes como las opciones respecto a la duración del contrato por el valor actual estimado de los desembol-

sos a efectuar. Sin embargo, las críticas efectuadas por los participantes, documentadas por BARRAL (2014), son para el caso de las opciones sobre el plazo de falta de acomodo con la definición de pasivo y, en segundo lugar, de la subjetividad implícita en la estimación; mientras que en el caso de las cláusulas contingentes, en primer lugar, la pérdida de fiabilidad en la información y posteriormente las dudas sobre la adecuación a la definición de pasivo (HALES *et al.*, 2012) obtienen resultados similares en un experimento, concluyendo que la pérdida de fiabilidad es lo que conduce a los analistas a no incluir estos importes en la cifra de pasivo. Estas críticas conducen a una nueva propuesta en el ED2013 en las que se atiende más al fondo que a la forma para evitar la estructuración de contratos.

El debate culmina en las propuestas posteriores excluyendo, de la medición del pasivo, la consideración de las cláusulas contingentes y de las opciones sobre el plazo. Tan solo cuando la cláusula contingente es en sustancia una cláusula fija o bien cuando existe un fuerte incentivo económico o una compulsión económica al ejercicio de la opción es cuando se debe reconocer el efecto de la cláusula o de la opción en la medición.

El reconocimiento de las cuotas contingentes, vinculadas al desempeño, son gastos directos asociados a las ventas o adquisiciones de servicios adicionales en el caso de las cuotas vinculadas al activo (BARRAL *et al.*, 2012).

b) Los flujos de efectivo son probables

El requisito de probabilidad en los flujos de efectivo es el criterio que bajo la NIC 17 conduce a la conclusión de que las opciones sobre el plazo se consideren en la medición cuando es razonable que se van a ejercer. Sin embargo, este criterio de probabilidad no opera respecto a las cláusulas contingentes que pueden presentar un grado más elevado de probabilidad que el ejercicio de las opciones.

Tras el ED2013, nuevamente el grado de probabilidad de los flujos de pago juega un rol determinante para reconocer tanto las cláusulas contingentes que en sustancia son pagos fijos (probabilidad prácticamente segura de que tendrán que liquidarse) o en el caso de las opciones en las que existe un incentivo económico o compulsión económica para su ejercicio. Estos conceptos incorporan el de probabilidad en los flujos en unos niveles más elevados que la actual NIC 17 (BARRAL *et al.*, 2014).

4.2.3. Medición

La medición de los pagos derivados de opciones y de cláusulas contingentes fue debatida en el DP2009. Básicamente, se cuestionaron dos posibilidades, el importe esperado en función de varios escenarios con distintas probabilidades o el importe esperado en el escenario más probable. En el ED2010 se optó por el valor esperado pues era el que menos sesgo introducía; sin embargo, con la eliminación de estos componentes variables de la medición, salvo que el fondo económico revelase que no eran opciones, ni existía contingencia, el problema de la medición queda mitigado.

El ED2013 requiere a las entidades que las cuotas que no pueden evitarse deban ser estimadas al principio, para lo cual se utiliza una medida más fiable (la tasa actual) que relevante (la tasa esperada). Estas estimaciones suponen una rebaja en la fiabilidad de las mediciones iniciales. Sin embargo, las estimaciones que incorporan opciones van a ser más fiables. Solo en contadas ocasiones se incorporará una estimación de los pagos derivados del previsible ejercicio de una opción sobre el plazo, mientras que en la NIC 17 vigente esta estimación se efectuaría siempre que fuese razonable el ejercicio.

4.2.4. Recapitulación

Los componentes variables en los contratos de arrendamiento pretenden mitigar la incertidumbre del arrendatario y del arrendador en cuanto al valor del recurso en el futuro (determinado por la evolución de los precios o por los flujos de efectivo que genere), el coste de la deuda (en el caso de cláusulas contingentes vinculadas a tasas de interés) o de la intensidad en el uso que va a requerir el arrendatario. De esta manera, tanto las cláusulas contingentes como las opciones sobre el plazo son instrumentos para gestionar la asimetría de información entre los contratantes.

La manera de informar sobre dichos instrumentos no ha sido consistente entre los instrumentos; así las opciones sobre el plazo y las cuotas contingentes sobre el uso deberían presentar tratamientos similares. Por otra parte, las cláusulas en las que la entidad controla los hechos futuros deben recibir un tratamiento diferente de aquellas situaciones donde no existe esa capacidad por parte de la entidad.

El proyecto de arrendamientos ha puesto de manifiesto el debate en su plenitud, situándose actualmente en unos términos más consistentes internamente que la normativa actual. La clave para la incorporación de los componentes variables depende de la capacidad de la entidad para gestionar el desenlace de los hechos futuros. Si la entidad no puede evitar los pagos, por ejemplo en una cuota referenciada a un índice, la entidad debe estimar los importes aunque esta sea una tarea compleja. Cuando la entidad controla el desenlace no se reconoce el componente hasta el momento que decide ejercer la opción o hacer uso del elemento, salvo que en el fondo no exista variabilidad en el componente, porque la opción inevitablemente la va a tener que efectuar o porque el pago variable, en esencia, es fijo.

En definitiva, los componentes variables se establecen para gestionar la incertidumbre asociada a hechos futuros. El criterio en el caso de los arrendamientos, tras el intenso debate de la reforma de la norma de arrendamientos, es que solo se estiman en el momento inicial los que responden a decisiones ya adoptadas por la entidad e inevitables para esta; el resto son hechos futuros a recoger en estados financieros futuros.

4.3. PAGOS BASADOS EN ACCIONES

La regulación de los pagos variables a los empleados y directivos se encuentra en la NIIF 2. Esta norma establece las pautas a seguir en el registro contable de aquellas transacciones en las que la entidad recibe bienes o servicios de un tercero (incluido empleados) y alcanza con ellos

un acuerdo con pagos basados en acciones. Mediante este acuerdo, el tercero, empleado o proveedor de bienes o servicios obtiene un derecho a recibir:

- a) Efectivo u otros activos de la entidad, cuyo valor está basado en el precio de los instrumentos de patrimonio –acciones u opciones–.
- b) Los propios instrumentos de patrimonio de la entidad u opciones sobre ellos.

En ambos casos, existirán pagos variables por las propias características de las contraprestaciones establecidas.

En algunos casos, los acuerdos de concesión de un determinado número de acciones, opciones o efectivo, están subordinados al cumplimiento de unas condiciones determinantes para la irrevocabilidad, o consolidación, de la concesión: condiciones de servicio, condiciones de rendimiento o condiciones de mercado.

Las condiciones de servicio requieren que los empleados o directivos completen un determinado periodo de servicio. No suponen pagos variables en el alcance de nuestro trabajo, pues su objetivo, aquí, reside en convertirse en un incentivo a la fidelidad.

Las condiciones de rendimiento pueden referirse al mercado o no. En ellas se requiere que empleados o directivos cumplan unos objetivos de rendimiento, además de contemplar de forma explícita o implícita el cumplimiento de un periodo de servicio; es decir, incluyen una condición de servicio. Las no referidas al mercado se vinculan habitualmente a que se consiga un crecimiento específico o volumen de los beneficios, o bien, un incremento en las ganancias por acción; estas son incentivos por la consecución de objetivos y entendemos que sí originan pagos variables pues mitigan la asimetría de información y riesgos asumidos de cada parte.

Las condiciones de mercado, o condiciones de rendimiento referidas al mercado, se relacionan habitualmente con el alcance de un determinado precio para la acción, un valor intrínseco de las opciones sobre acciones, o un valor de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad, medido respecto a un índice de precios de mercado de instrumentos de patrimonio de otras entidades de referencia, además de las condiciones de servicio. Igualmente las condiciones de mercado implican un pago variable que mitiga la asimetría de información y los riesgos entre las partes contratantes.

4.3.1. Fundamentos económicos

La retribución a empleados, y especialmente a directivos, suele incorporar componentes variables. Con ellos se pretende, por un lado, mitigar la incertidumbre sobre la capacidad de los recursos humanos, retribuyendo en función de su desempeño y, por otro, establecer objetivos y orientar los esfuerzos.

El primero de los objetivos de un programa de compensación basado en acciones es limitar la selección adversa a la hora de establecer la retribución de un trabajador o directivo. Esta

función es importante cuando se produce la contratación del trabajador o directivo en el que las diferencias de información son mayores.

El segundo de los problemas, vinculado a la incentivación del trabajador o directivo, pretende evitar el riesgo moral. Los empleados pueden tener niveles inferiores de desempeño si no existen mecanismos que lo eviten. Estos mecanismos permiten simultáneamente compartir el riesgo que supone un desempeño inferior al esperado o una disminución del valor de referencia de los títulos.

Una entidad puede tener interés en liquidar una transacción con terceros mediante instrumentos de patrimonio (frente a efectivo), si considera prioritaria la importancia de la liquidez disponible para pagos de otras obligaciones contraídas, comercial o financieramente. Comparativamente, una entidad no necesitará liquidez adicional o tendrá más liquidez disponible, si acuerda el pago de una operación concreta con instrumentos de patrimonio, respecto de la misma operación a liquidar en efectivo.

Por su parte, si el programa de retribución se vincula a la permanencia en la entidad, el objetivo es fidelizar y retener el talento de sus empleados. En este epígrafe nos referiremos a las retribuciones que realiza la entidad y que suponen un desembolso variable para la misma.

Ciertas modalidades de pagos basados en acciones constituyen pagos variables por cuanto el número de títulos a entregar, o sobre los que se va a calcular la compensación dependerá de la evolución futura de variables internas de la entidad o de variables de mercado. Para que exista un pago variable es preciso un periodo de consolidación por parte del trabajador o directivo.

4.3.2. Reconocimiento

Los pagos basados en acciones a los empleados surgen como forma de compensación del trabajo aportado por estos. Por tanto, el reconocimiento del gasto se rige por la doctrina de los contratos pendientes de ejecutar. En tanto en cuanto no se reciban los servicios no se pueden reconocer las contraprestaciones a menos que se hubiesen liquidado anticipadamente.

Por tanto, la primera cuestión vinculada con el reconocimiento de estas transacciones es cuándo se reconoce el gasto y los instrumentos con los que se liquida. La determinación de este momento se encuentra con la dificultad de evaluar las condiciones de irrevocabilidad de la compensación. ¿La evaluación de estas condiciones de irrevocabilidad son decisiones de reconocimiento o se resuelven a través de la medición? La segunda cuestión está referida a la naturaleza de estos instrumentos, pudiendo ser pasivo o patrimonio neto.

a) Momento de reconocimiento de los pagos basados en acciones

Los pagos basados en acciones que son compensaciones variables se reconocen como tales conforme transcurre el periodo de consolidación de las condiciones. Dicha compensación es una retribución al trabajo efectuado en ese periodo.

No obstante lo anterior, al ser pagos contingentes es preciso estimar si es probable la liquidación del programa entregando títulos o efectivo. Cuando sea improbable la entrega de efectivo o títulos, significa que el valor del servicio del trabajador ya está compensado con el salario y no requiere ningún complemento adicional. En el caso contrario, cuando sea probable la entrega de títulos o efectivo, este compensa el trabajo desarrollado en el periodo de consolidación (NIIF 2. FC 202).

b) Naturaleza de la compensación

La retribución derivada del programa de pagos basados en acciones será patrimonio neto si se van a entregar instrumentos de patrimonio propios al empleado o pasivo si se va a liquidar en efectivo.

Cuando la forma de liquidación está pactada, la decisión se conoce desde ese momento; debiéndose reconocer un elemento de patrimonio neto si se espera liquidar en instrumentos de patrimonio propios o un pasivo si se considera que la liquidación previsiblemente tendrá lugar en efectivo.

Cuando la decisión depende del empleado surge un instrumento compuesto; por el contrario, si la decisión depende de la entidad el instrumento es de patrimonio pues no tiene obligación de pago, salvo que la esencia comercial o el historial de liquidaciones ponga de manifiesto la liquidación en efectivo (NIIF 2.41).

Los pagos basados en acciones a liquidar en efectivo suponen el reconocimiento de un pasivo conforme se recibe el trabajo en el periodo de consolidación. Este pasivo implica una obligación actual, surgida como consecuencia del trabajo realizado en el periodo de consolidación y para cuya cancelación es probable el sacrificio de efectivo.

Por su parte, los pagos basados en acciones a liquidar con instrumentos de patrimonio son equivalentes a ampliaciones de capital que permiten retribuir los servicios recibidos de los trabajadores o directivos. En tanto en cuanto no están consolidados los instrumentos de patrimonio a entregar se estima el importe que previsiblemente será preciso para liquidar el programa (número de títulos multiplicado por el valor razonable).

4.3.3. Medición

La medición de los gastos derivados de programas de pagos basados en acciones se fundamenta en el valor de las contraprestaciones entregadas. La dificultad para obtener una medición fiable del valor de ese servicio es la razón que justifica esta medición indirecta. La problemática sobre medición es diferente en el momento inicial y en las mediciones posteriores.

a) Medición inicial

La regla general para la medición inicial de la contraprestación es el valor razonable de dicha contraprestación. Este valor razonable es fácilmente determinable cuando las condiciones de irre-

vocabilidad se asocian a variables de mercado. En estos casos, la entidad debe estimar cuál es el valor de mercado de los instrumentos que se espera que se consoliden, con independencia de que se liquiden en efectivo o con los propios instrumentos de patrimonio.

Por el contrario, si las condiciones de irrevocabilidad no son de mercado, su incorporación al modelo de valoración es más compleja y entonces la NIIF 2 prescribe que la condición de irrevocabilidad se considere al determinar el número de instrumentos que se espera consolidar. En este último caso, se determina el valor razonable del instrumento en el momento de la medición y el número esperado de instrumentos a consolidar (método de la fecha de concesión modificada). Los comentaristas a la norma indicaron que las entidades estiman los instrumentos que esperan que caduquen sin consolidarse por lo que deben tener presentes el número de instrumentos a consolidar para medir el valor del servicio recibido (NIIF 2. FC 174).

La medición del valor razonable puede ser observable en el mercado o tener que recurrir a técnicas de valoración. Por ejemplo, para el caso de la entrega de opciones sobre acciones se sugiere el uso del valor intrínseco (diferencia entre el valor razonable del subyacente y el precio de ejercicio).

Cuando los instrumentos a reconocer son compuestos, en primer lugar se mide el pasivo y posteriormente el componente de patrimonio, teniendo presente que es preciso liquidar el componente de pasivo. Normalmente, estas transacciones se estructuran de tal manera que el valor razonable de cada opción es similar por lo que el valor del componente patrimonio sería nulo.

b) Medición posterior

La medición posterior depende de la clasificación de la contraprestación. Si la contraprestación se califica como instrumento de patrimonio, se modifica la medición anterior por el cambio en la estimación del número de instrumentos a consolidar (NIIF 2.20) pero no se ajusta por cambios en el valor razonable. Por el contrario, si la contrapartida es pasivo, al cierre de cada ejercicio se estima el valor total del pasivo, en función de la estimación de instrumentos a consolidar y del valor razonable del pasivo, y se ajusta el valor del pasivo reconocido siendo su contrapartida la cuenta de resultados. La medición de los derechos de revalorización de los activos debe considerar tanto el valor intrínseco (el incremento del valor de las acciones) como el valor temporal (los posibles incrementos de valor en el futuro). Aunque en la fecha de liquidación se utilice el valor intrínseco por ser nulo el valor temporal, este criterio no es el valor razonable con anterioridad a la liquidación, por lo que no es aceptable (NIIF 2. FC 250).

En el caso de los instrumentos compuestos solo se modifica la valoración de los componentes de pasivo.

La NIIF 2 no establece un nivel de confianza a la hora de reconocer los compromisos de pago o de emisión de instrumentos derivados de pagos basados en acciones.

4.3.4. Recapitulación

Los pagos basados en acciones son un mecanismo que, entre otras funciones, permite reducir los problemas de selección adversa y riesgo moral derivados de la asimetría de información entre las partes contratantes.

En esta problemática el pago variable viene determinado por las condiciones de irrevocabilidad. El enfoque normativo no se centra en el reconocimiento y medición de los instrumentos entregados sino del servicio recibido. No tanto porque el IASB renuncie al enfoque de balance que subyace en la normativa, sino por la naturaleza de gasto corriente que tienen los recursos humanos que exige aplicar la doctrina sobre contratos pendientes de ejecutar.

En este caso, las cláusulas contingentes se evalúan conjuntamente con el programa de concesión de instrumentos de patrimonio. La solución adoptada conlleva la estimación de los pagos que previsiblemente se producirán desde el momento inicial y se va reajustando conforme se vaya produciendo nueva información.

La contraprestación de los programas basados en acciones pueden ser elementos de pasivo o de patrimonio propio de la entidad. En función de cuál sea su naturaleza, la medición inicial es revisada ante cambios en el valor razonable del compromiso contraído.

4.4. INGRESOS

Las transacciones de compraventa comercial también pueden estar afectadas por niveles significativos de diferencia de información. Conforme los activos son más específicos, el conocimiento específico que del bien tiene el comprador puede ser superior al del vendedor. Para mitigarlos se pueden establecer pagos variables. Esta modalidad es especialmente frecuente en la cesión de propiedad intelectual o *royalties*.

Normalmente se determinará un precio fijo cuando la probabilidad de ocurrencia de sucesos futuros que pudieran afectar o condicionar al precio de la transacción sea muy baja o inexistente, o bien cuando uno de los intervinientes, o ambos, establezcan unas determinadas condiciones, y entre ellas el precio, que son aceptadas finalmente, asumiendo que las consecuencias de los sucesos futuros no modifican la cuantía fijada para el contrato.

4.4.1. Fundamentos económicos

El fundamento económico de un precio variable para la determinación (en todo o en parte) de los ingresos por actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes se encuentra en la reducción de los efectos de selección adversa, por incertidumbre y asimetría de información, de los intervinientes en una transacción comercial.

En unas ocasiones, el precio final obtenido por un contrato puede estar condicionado por el cumplimiento, o no, de un determinado plazo en la obligación del desempeño, de manera que un interviniente propondrá una cláusula de penalización, o de premio, en el precio, haciendo variable el importe final que una entidad tendrá derecho a percibir a cambio de la transferencia de bienes o servicios, en caso de no cumplirse, o cumplirse, un determinado plazo de entrega o de finalización «a conformidad» de la obligación de desempeño establecida en el contrato (por ejemplo, construir un activo personalizado en un plazo determinado).

La cláusula de penalización es una caución que reduce la incertidumbre sobre el cumplimiento de plazo: será más probable que, en las mismas condiciones, un interviniente en un contrato se esfuerce más para cumplir un plazo de ejecución y entrega de su obligación de desempeño, recurriendo incluso a medidas adicionales o al empleo de recursos excepcionales, si tiene que afrontar una penalización por incumplimiento, respecto del esfuerzo/empleo de recursos adicionales que emplearía si no existiera dicha penalización.

Podríamos resumir tres tipos de cláusulas que regulan tipos de contraprestaciones variables en contratos y que pueden modificar la cuantía final de los ingresos reconocidos por una entidad, procedente de actividades ordinarias:

- a) Aquellas que establecen una penalización o premio, y que conllevarían, una vez resuelta la incertidumbre, a una menor o mayor cuantía de los ingresos de actividades ordinarias [por ejemplo, cláusulas tipo-fecha de entrega o de transferencia al cliente de un determinado activo: a partir de una determinada fecha de entrega, por cada día (semana, mes...), que el activo se entregue/transfiera antes, se aumentará la cuantía del ingreso por actividades ordinarias; por cada día (semana, mes...) que el activo se entregue/transfiera después, se penaliza el contrato disminuyendo la cuantía de los ingresos por las repetidas actividades ordinarias].
- b) Aquellas cláusulas que establecen una penalización o similar, y que tienen como única consecuencia posible, una vez resuelta la incertidumbre, una menor valoración de la cuantía de los ingresos por actividades ordinarias (por ejemplo, productos entregados a clientes, con efectivo recibido a la entrega de los mismos, pero de los que se permite su devolución en un plazo, reembolsando al cliente el importe total).
- c) Aquellas cláusulas que establecen un premio, comisión o similar y que tienen como única consecuencia posible, una vez resuelta la incertidumbre, una mayor valoración de la cuantía de los ingresos por actividades ordinarias (por ejemplo, ingresos por actividades ordinarias en franquicias en las que además de un importe fijo que habitualmente paga el franquiciado a la firma del contrato, existen unas comisiones porcentuales sobre las ventas finalmente formalizadas a los clientes finales por el franquiciado y que generarán ingresos de actividades ordinarias para el franquiciador).

En este trabajo nos vamos a referir específicamente a estos terceros y, en concreto, haremos referencia a los *royalties*.

4.4.2. Reconocimiento

Las transacciones de compraventa con elementos variables suscitan el problema de si deben ser bifurcados en dos transacciones o la unidad de cuenta es el conjunto de la contraprestación. En el caso de bifurcarse, el pago variable afectaría a la decisión de reconocimiento, en caso de considerarse todo el contrato una unidad de cuenta, los pagos variables forman parte de las decisiones de medición.

La NIIF 15 sitúa los pagos variables en la etapa de definición del precio, es decir, lo sitúa como decisión de medición, por lo que no se bifurcan ambos componentes. La entidad debe estimar el importe que percibirá o abonará como consecuencia de los pagos variables, siempre y cuando se puedan estimar fidedignamente (NIIF 15. FC 203).

4.4.3. Medición

El precio de la transacción es, finalmente, el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir bienes o servicios comprometidos con el cliente. En este importe se incorporan los importes variables siempre y cuando la medida no sea tan incierta que no suponga una representación fidedigna.

La limitación en la medición de los pagos variables se formula indicando que no se deben reconocer mediciones de ingresos cuando sea altamente probable una reversión significativa (NIIF 15. FC 206). Este criterio introduce un sesgo conservador que afecta a la neutralidad pues el criterio exige niveles más elevados de fidelidad a la sobrevaloración de ingresos que a la infravaloración. En caso de dudas sobre la medición, se mide conservadoramente.

La cuestión plantea adicionalmente el problema de incluir un nivel de confianza para la medición (NIIF 15. FC 208). La formulación de este nivel de confianza disminuiría el riesgo de prácticas dispares. El criterio para determinar el grado de probabilidad se plantea en términos cualitativos y ha dado lugar a un intenso debate semántico que no es ajeno a la regulación contable. La distinción entre los conceptos de «probable», «razonablemente seguro» o «altamente probable» es una discusión que le preceden otros debates, por ejemplo en el campo de la auditoría (REIMERS, 1992; AMER, *et al.*, 1994; LASWAD y MAK, 1997), por lo que finalmente se ha optado por ofrecer una serie de guías que serían indicativas de una elevada probabilidad de reversión de la medición de ingresos. Esta formulación en términos cualitativos permite al IASB plantear que su implantación no sea excesivamente costosa (NIIF 15. FC 212).

Como concreción de este criterio general, en el caso de los importes a satisfacer por licencias basados en ventas o uso de estas, no se reconocerá importe alguno por la compensación variable hasta que no tengan lugar los hechos futuros que dan lugar a la retribución variable (NIIF 15. FC 219), dado que se considera que son importes inciertos hasta que se resuelva la incertidumbre. Por otra parte, esta concreción no se considera regla general y no es aplicable por analogía a otros casos por lo que las mismas bases de conclusiones se refieren a ella como excepción.

Esta excepción supone una simplificación en los criterios de medición (NIIF 15. FC 421). Los contratos que contienen *royalties* son de larga duración e inevitablemente se producirían importantes ajustes en las cifras reconocidas como consecuencia de acciones que no estarían asociadas con el desempeño de la entidad. Esto limitaría su utilidad.

Por otra parte, se trató de superar la excepcionalidad estudiando dos vías. La primera fue ampliar el alcance a todas las ventas cuyo importe estuviese referido al nivel de uso o ventas del activo. La segunda fue formular un principio general que englobase ambos criterios, el de los *royalties* y el del resto de transacciones de venta. Esta búsqueda de otro principio suponía abandonar el principio de incorporar los componentes contingentes en la estimación del ingreso, sin que prosperase.

La primera vía, la aplicación a todas las ventas, se estudió considerando dos criterios. Uno de ellos sería excluir del precio inicial el componente variable basado en ventas o uso futuro; sin embargo, se quedarían fuera mediciones que es posible hacer y cuya información sería relevante (NIIF 15. FC 417). El segundo criterio excluiría los pagos variables que dependen de las acciones futuras del cliente. En este caso, el problema es que habría que formular un nuevo principio para incluir la estimación de las devoluciones de ventas (NIIF 15. FC 418). En ambos casos, se entendió que incrementaba la complejidad de las estimaciones.

La segunda vía se trató de articular considerando si la obligación de desempeño era en un momento del tiempo o a lo largo de un periodo. En el primer caso, se incluiría el pago variable si no fuese altamente probable una reversión significativa. Los ajustes futuros en este caso no tendrían mucho sentido pues no obedecería a desempeños de la entidad, sino a cambios de estimación. Por el contrario, en el segundo caso, cuando la obligación de ejecución es durante un tiempo, los cambios en la estimación se relacionan con ese desempeño futuro y esta información sería útil. Este criterio se rechazó también por la complejidad que introduciría (NIIF 15. FC 419-420).

Para estimar el importe variable, la norma establece la fórmula de medida que mejor prediga el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho, estableciendo como métodos posibles: a) el valor esperado (como método apropiado cuando la entidad tiene un número alto de contratos similares), o b) el importe más probable (como método apropiado cuando el contrato solo tiene dos desenlaces posibles: se logra un hito o no). El principal argumento a favor del primero es que el resultado contempla diversos escenarios y su probabilidad; sin embargo su principal demérito, que es la virtud del segundo, es que al no ser el importe de flujos de efectivo que finalmente se produzca, es un método menos útil que el valor más probable. Por otra parte, el método del valor esperado, el cual puede ser farragoso, estimando escenarios y probabilidades, se puede simplificar eliminando los escenarios con menor probabilidad (NIIF 15. FC 201).

En cuanto a la eficacia de cada uno de los métodos, los fundamentos de conclusiones incorporan una reflexión ecléctica (NIIF 15. FC 200). En determinados escenarios, en los que existen solo dos posibles valores, la estimación más probable es la mejor estimación. En otros escenarios, en los que existe una gran cantidad de contratos, la estimación de un valor esperado es posiblemente la más ajustada.

Este posicionamiento ha estado sometido a un amplio debate en el que se han tratado de conjugar la flexibilidad en el proceso de medición (NIIF 15. FC 197) con la rigurosidad instando

a que la norma incorporase el objetivo de la medición y el método para estimarlo (FC 198). La elección no es una alternativa contable. El preparador debe seleccionar la que ofrezca resultados más relevantes (NIIF 15. FC 195).

En cualquiera de los casos de existencia de contraprestación variable, incluidas aquellas que aun pudiendo haber sido medidas no fueran finalmente reconocidas por su alta probabilidad de reversión, al final de cada periodo de presentación la entidad actualizará el precio estimado de la transacción y la evaluación sobre el grado de reversión de aquellas que, siendo medidas, no fueron finalmente incluidas en el precio de la contraprestación.

La discusión sobre la NIIF 15 planteó la limitación que implica obtener medidas fiables para poder efectuar la valoración, concluyendo que se omita la incorporación del componente variable cuando es muy incierta (NIIF 15. FC 203)

4.4.4. Recapitulación

Las operaciones de compraventa están sometidas a compensaciones variables dado que permiten ajustar el precio a las estipulaciones contractuales, como plazo o condiciones de funcionamiento del elemento vendido. Por otra parte, las contraprestaciones contingentes pueden estar vinculadas al desempeño del activo.

En este último caso, y en la problemática específica de la NIIF 15, es donde desplegamos nuestro análisis. La posición del IASB ha sido considerar las compensaciones variables como parte de la determinación del precio. En consecuencia, no separa para su reconocimiento la cláusula de retribución contingente del resto de deuda derivada del contrato. La incorporación de una estimación de las cuotas contingentes ajusta de manera más precisa el valor razonable de los activos adquiridos.

Como excepción a este análisis, se encuentran las cesiones de propiedad intelectual (*royalties*), las cuales debido a la elevada subjetividad que rodea a las mediciones se retrasa hasta el momento que tengan lugar los hechos futuros que permitan la cuantificación de los cobros adicionales.

El tratamiento de la norma de ingresos parece simétrica a la de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Finalmente, la NIIF 15 no se decanta por un método de valor de esperado o valor más probable. Será la entidad quien determinará ese importe.

4.5. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS, ACTIVOS INTANGIBLES Y PAGOS VARIABLES POR EL OPERADOR DE UNA CONCESIÓN

Las inversiones en activos de larga duración suelen ser significativas y requieren un periodo prolongado de tiempo para evaluar los rendimientos esperados. Ambas condiciones propician que

el nivel de asimetría de información entre las partes contratantes sea elevado. El establecimiento de un precio variable es uno de los mecanismos para controlar dicha asimetría. La cuestión suele venir planteada como un pago variable en función del rendimiento del activo.

Desde un punto de vista de la preparación de la información, la cuestión afecta al activo y al pasivo consiguiente. Desde el punto de vista del activo, será preciso determinar si el activo ha de modificar su medición posterior ante la resolución de la incertidumbre. Por su parte, en el pasivo habrá que establecer si la obligación por la cláusula variable forma unidad de cuenta con la deuda principal (el contrato como unidad de cuenta) o si, por el contrario, son obligaciones separables.

Por tanto, nuestra discusión la vamos a plantear comenzando con el análisis del fundamento económico, a continuación las cuestiones de reconocimiento que surgen con relación al pasivo y finalmente las de medición que afectan al activo y al pasivo.

4.5.1. Fundamentos económicos

El establecimiento del precio de un activo de larga duración exige una evaluación de la inversión por parte del comprador. Esta evaluación de la inversión estima los flujos de efectivo futuros derivados del activo. La incertidumbre sobre los flujos es un factor clave en la evaluación. Conforme la incertidumbre aumenta, el precio que se está dispuesto a pagar disminuye. Si las estimaciones de comprador y vendedor son muy diferentes es difícil acordar un precio que permita la transacción. Uno de los mecanismos para acercar las posiciones negociadoras es limitar el campo de la incertidumbre, ante estimaciones diferentes por ambas partes, utilizando compensaciones variables conforme ciertos hitos futuros se van materializando.

Los fundamentos económicos de un pago variable en la adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo responden a alinear la percepción dispar de las partes contratantes con el uso o desempeño del elemento.

Cuando el desempeño futuro del activo depende de actuaciones por parte del vendedor, posteriores a la venta, la naturaleza del pago variable implícitamente reconoce un servicio a prestar por el vendedor.

4.5.2. Reconocimiento

El International Financial Reporting Standards Interpretation Committee, IFRIC (2012b), identifica cinco modelos diferentes para abordar la cuestión de los pagos contingentes en las adquisiciones de elementos de propiedades, planta y equipos, así como activos intangibles. Las referencias son el modelo desarrollado en el proyecto de arrendamientos; el modelo del pasivo financiero sustentado en la NIC 32, NIC 39 y NIIF 9; el modelo de la NIIF 3 para las combinaciones de negocios; el modelo basado en la NIC 16, NIC 37 e IFRIC 1; y finalmente el modelo de «gasto conforme se incurre».

Con anterioridad, se había barajado una formulación en función del grado de probabilidad de que tenga lugar el pago contingente (IFRIC, 2012a). En este documento del *staff* centra el criterio para distinguir entre los diversos tipos de pagos contingentes en aquellos en los que tienen una probabilidad de ocurrencia calificable como razonablemente cierta de aquellos en los que no es razonablemente cierta. En los primeros, se debería incorporar; en los segundos debería esperarse hasta alcanzar el umbral de fiabilidad mencionado. Este criterio fue finalmente abandonado en debates posteriores.

Las cuestiones de reconocimiento centran el debate fundamentalmente en torno al concepto de pasivo. La solución trata de vincularse a la definición de pasivo. Las obligaciones que determinan el pago variable ¿son obligaciones presentes o futuras? La respuesta a cuándo nace una obligación como consecuencia de un contrato se encuentra en la NIC 32 que regula la clasificación de los instrumentos financieros. La doctrina derivada de esta norma es que las obligaciones contractuales se caracterizan por la imposibilidad de la entidad para evitar el pago; por lo tanto, si el hecho contingente depende de la entidad no estaríamos en presencia de una obligación. Sin embargo, uno de los pasajes más ambiguos es el que recoge la NIC 39. GA. 8 cuando indica que «la capacidad para exigir un derecho contractual o el requerimiento para satisfacer una obligación contractual puede ser absoluto o puede ser contingente sobre la ocurrencia de un hecho futuro». Este pasaje justificaría el reconocimiento de obligaciones que dependen de hechos futuros, sin distinguir las que dependen de la entidad de las que no dependen (IFRIC, 2011a, 45).

En este estado de cosas, el *staff* del IFRIC llega a afirmar que la cuestión es una decisión de reconocimiento y que se plantean dos alternativas (IFRIC, 2015a, pár. A4).

Bajo la primera alternativa, las cláusulas por pago variable constituyen obligaciones actuales y forman una unidad de cuenta con el resto del contrato. Este enfoque es consistente con el modelo de la NIIF 3 para las combinaciones de negocios.

Bajo la segunda alternativa, el contrato que establece la cláusula de pago variable supone un hecho pasado que inicia la obligación, la cual no termina de conformarse hasta el cumplimiento del hecho futuro previsto en la cláusula condicional. Cuando el hecho futuro se puede estimar, la decisión debería tener presente si el cumplimiento de la condición depende o no de la entidad. En el caso de depender, no existiría propiamente un pasivo porque sería una obligación evitable; por el contrario, si la condición se resuelve con hechos al margen del control de la entidad estaríamos en presencia de un pasivo. De esta manera, cuando el hecho condicionado está más allá del alcance de la entidad, el contrato en su conjunto sería la unidad de cuenta para el reconocimiento y la medición. Por el contrario, si el cumplimiento de la condición depende de la entidad, la obligación principal y la cláusula condicional son obligaciones separadas con su reconocimiento diferenciado. La obligación iría surgiendo conforme se reciben los beneficios adicionales, entrando bajo la doctrina de los contratos pendientes de ejecutar. Por tanto, podríamos asumir que la obligación no es firme hasta que no tiene lugar el hecho futuro.

Los defensores de la incorporación de los pagos variables afirman que los hechos futuros que dependen del desempeño de variables internas de la entidad no están completamente bajo el control de la entidad. Para ello recurren por analogía a los instrumentos financieros referenciados

a índices, ingresos o ratios de endeudamiento que se consideran más allá del control del emisor (NIC 32.25). Es más, escapa de toda lógica económica que una entidad trate de limitarlos para reducir los pagos variables.

Los partidarios de reconocer las cláusulas contingentes en el momento que tenga lugar la actividad que da lugar al pago variable afirman que la entidad no ha de reconocer obligaciones futuras, y aquellas que dependen de la actividad futura de la entidad no son hechos pasados tal y como indica la NIC 37.19.

El modelo de pasivo financiero y el de combinaciones de negocios incorporarían en la medición inicial una estimación de los pagos variables. Sin embargo, los modelos de la NIC 37, de la norma de arrendamientos (NIIF 16) y del «gasto conforme se incurre» no permitirían incorporar los pagos variables que dependen de acciones futuras de la entidad.

La separación de la obligación introduce la posibilidad de estructurar los contratos de manera que un volumen importante del precio se destine a la parte contingente, retrasando el reconocimiento de la obligación. Este efecto no pretendido facilitaría la manipulación de las cifras de pasivo, especialmente, cuando el fondo económico podría estar siendo el de un pago fijo. La finalidad de evitar el abuso en la estructuración de los contratos, enmascarando la racionalidad económica de la transacción, es lo que puede determinar tratar el contrato como unidad de cuenta incluso en estos casos en los que las obligaciones están separadas.

Por otra parte, el tratamiento como obligaciones separadas del contrato y de la cláusula contingente convertiría similares contratos diferentes: por ejemplo, un contrato sin la cláusula contingente se mostraría igual que un contrato con cuota contingente y, sin embargo, las entidades disfrutarían de derechos de contenido económico diferente. La cuota contingente, cuando depende de la entidad, es una opción real a recibir más servicios del activo adquirido e incluso podría ser objeto de valoración. Sin embargo, la dificultad para obtener una medida fiable y el excesivo coste en relación con los beneficios obtenidos pueden aconsejar nuevamente la consideración del contrato como unidad de cuenta.

Desde la perspectiva del activo a reconocer, el planteamiento ha estado más vinculado a su medición que propiamente al reconocimiento.

4.5.3. Medición

La decisión de medición afecta tanto al activo adquirido, la propiedad, planta y equipo, como al pasivo pendiente de pago como consecuencia de la cláusula contingente.

La medición del activo cuando existen pagos variables referidos al cumplimiento de determinadas condiciones cuestiona si el pago fijo pactado es una buena medición del valor razonable de los recursos y de los compromisos asumidos en el momento de la adquisición (IFRIC, 2011a. 39). El valor razonable debería ser equivalente al pago fijo más el importe a satisfacer de manera más probable.

Por otra parte, el *staff* del IASB se cuestiona la procedencia de incorporar un coste que se ha generado con posterioridad a la fecha de corte para la inclusión de costes al precio de adquisición. La línea argumental es que los costes posteriores al momento en el que el activo está disponible para su uso son representativos del valor del activo y no de su coste en el momento de la adquisición. De los posibles pagos variables analizados, este análisis es válido para los pagos basados en el uso o en el desempeño del activo (IFRIC, 2011b. 27-28) e incluso los que dependen de índices (IFRIC, 2011b. 30); no así para los pagos que dependen de decisiones regulatorias posteriores (IFRIC, 2011b. 31).

Complementariamente con lo anterior, otro criterio esgrimido es la especificidad del hecho futuro con el activo. Así los pagos variables que dependen de hechos que afectan específicamente al activo deben ser considerados en el coste, mientras que los hechos generales, como alcanzar un volumen de ventas o resultados, no son asignables a un activo concreto (IFRIC, 2011b. 41-42).

La analogía de las adquisiciones de activos separados con pagos variables con los pagos contingentes previstos en la NIIF 3 llevaría a incorporar estos en la medición inicial. Sin embargo, el modelo de coste que rige la adquisición de activos no ha sido asumido en la medición inicial de las combinaciones de negocios (IFRIC, 2011b. 69). Bien es cierto que la consistencia entre ambas normas reduciría los problemas derivados de la distinción entre la adquisición de un negocio de la adquisición de un activo separado. Sin embargo, este argumento sería espurio a la cuestión a dilucidar, ¿se debe seguir un modelo de coste o de valor razonable?

Por su parte, la incorporación de las cláusulas contingentes en la medición del pasivo se fundamentaría en: la posibilidad de obtenerse una medida fiable, la asimetría con la concepción de las cláusulas contractuales en la norma de ingresos como compensaciones separadas, o la consideración de la cláusula variable como una opción real en el que el efecto sobre la medición del activo debería ser el importe reconocido como pasivo pagado por la opción real (la opción real representa el derecho a un mayor uso o desempeño del activo).

Por su parte, el pasivo se debe medir por el valor actual de los importes a satisfacer. La cuestión es compleja cuando se ha considerado al contrato como unidad de cuenta, requiriendo estimar los desembolsos a realizar por los pagos contingentes. Cuando la fiabilidad de las mediciones sea escasa puede determinar su revelación en las notas a los estados financieros. El criterio para estimar el importe puede determinarse por el valor.

4.5.4. Recapitulación

La adquisición de propiedades, planta y equipo son inversiones relevantes y en las que es posible que no exista un mercado muy líquido para determinar si el precio se ajusta al valor del activo. Por este motivo, el mecanismo de establecer cuotas contingentes es útil para mitigar el riesgo de selección adversa.

La posición del *staff* del IASB en esta materia es similar a la propuesta en las combinaciones de negocios y algo diferente a la de los arrendamientos, regulados en la NIIF 16.

El estudio que realiza el *staff* del IASB tiene presente los principios subyacentes en las combinaciones de negocios y en los arrendamientos, aparentemente incompatibles. El *staff* se decanta por seguir el principio subyacente en las combinaciones de negocios, sin embargo el Comité de Interpretaciones no comparte la superioridad de este principio sobre el de los contratos de arrendamiento por lo que en la reunión de noviembre de 2015 no incluye el tema en la agenda.

5. CONCLUSIONES

Las cláusulas contingentes dan respuesta a los problemas derivados de la asimetría de información entre las partes contratantes. Estos problemas se manifiestan *ex ante* y *ex post*. El principal problema *ex ante* es la selección adversa. Las cláusulas contingentes permiten facilitar el ajuste de precios y optimizar la contratación. Los efectos *ex post* están relacionados con el riesgo moral y con ellos la finalidad de la cláusula contingente es determinar la conducta posterior de las partes contratantes en la medida en que afecta al desarrollo del recurso contratado.

La función *ex ante* es un componente que permite compartir los riesgos reduciendo el riesgo de ambas partes sobre el recurso negociado. El valor razonable de ese componente forma parte del coste del recurso adquirido o es una transacción separada en una operación de venta. La función *ex post*, al estar vinculada a acciones u omisiones posteriores a la contratación que determinan un cambio de valor en el componente. Este cambio debería recibir un tratamiento consistente con la doctrina de los contratos pendientes de ejecutar.

Nuestra primera conclusión es que el tratamiento de los pagos variables en la normativa contable internacional actual no es consistente en diversos pasajes. En concreto, la solución prevista para las combinaciones de negocios es diferente a la adoptada para los contratos de arrendamiento y, en esencia, al suponer ambas transacciones la adquisición de un recurso, no encontramos justificación a tratamientos diferentes.

Por otra parte, la contabilización de los ingresos contingentes ofrece un criterio general y una excepción para el caso de los *royalties*. En esta norma, el planteamiento de los *royalties* responde a una lógica simétrica a la asumida para los contratos de arrendamiento; mientras que la lógica de los pagos contingentes en otras operaciones de venta sería similar al conferido a las combinaciones de negocio. Eso sí, estableciendo un umbral de probabilidad más elevado, motivado por razones de prudencia, en nuestra opinión no compatibles con el papel que tiene previsto en el marco conceptual.

Los pagos basados en acciones incorporan mecanismos de reducción de la asimetría tanto en el establecimiento de las condiciones para la irrevocabilidad de los programas como en la forma de liquidación cuando esta se produce entregando acciones u opciones sobre acciones. Nuestro análisis se ha centrado en las primeras, pues el segundo mecanismo supone desde el momento de la liquidación en acciones la incorporación del empleado al accionariado y sujeto a los riesgos y venturas de cualquier otro propietario. La lógica en estos casos es estimar el efecto de los pagos a consolidar y distribuir el coste a lo largo del periodo en el que se consolidan. En esta solución ha intervenido la doc-

trina sobre contratos pendientes de ejecutar. Es decir, estos pagos se generan conforme el empleado o directivo despliega su actividad en la entidad y en razón a la calidad de dicha actividad. Esta doctrina también es predicable en los casos de adquisición de activos o en el de reconocimiento de ingresos.

Por otra parte, frente a la doctrina de los contratos pendientes de ejecutar, no se puede ignorar que la racionalidad económica de los contratos con cláusulas contingentes es diferente a la de los contratos con pago fijo. El enfoque del regulador se ha centrado en la medición del pasivo y como derivada de este se obtendría el activo o el gasto.

Las cláusulas contingentes no responden a una tipología única. Unas se encuentran más allá del control de la entidad mientras que otras son controlables por la entidad. Así, una cláusula de evolución del precio de un alquiler en función del índice general de precios está más allá del control de la entidad; sin embargo, una cláusula que ajusta el precio en función de las ventas que se consigan en un negocio o en un local arrendado dependen de la actividad que desee desplegar la entidad. Por otra parte, en las adquisiciones de recursos las cláusulas son controlables por la entidad, en las operaciones de ingreso lo son por la contraparte y en los pagos basados en acciones, el empleado forma parte de la propia entidad por lo que sería cuestionable el control pleno por parte de la entidad.

Si la cláusula contingente no es controlable por la entidad, es un componente de obligación adicional que es preciso estimar, como cualquier provisión. Por el contrario, si la cláusula contingente es controlable por la entidad, el debate está abierto por dos motivos. Primero no es una obligación. Segundo, el no reconocimiento de la cláusula omite información que puede ser relevante y abre paso a la estructuración de contratos. En nuestra opinión, la cláusula contingente es una opción incorporada al contrato principal, que ha de ser objeto de medición y reconocimiento. Esta opción puede estar *en dinero* y tener valor como mayor coste del activo o puede estar *fuera de dinero*, si no se prevé que se produzca la contingencia, y no afectar a la valoración. Es decir, en nuestra opinión, la aproximación conceptual ha de venir por el activo, especialmente a efectos de medición del valor razonable de esa opción y su contrapartida en el pasivo. En el caso de los ingresos estaríamos ante una opción vendida a diferencia de las combinaciones de negocios, arrendamientos o adquisiciones de propiedades, planta y equipo que sería una opción comprada. El caso de las retribuciones a directivos o empleados se sitúa más cerca de las opciones vendidas que las compradas pues es el equipo humano quien toma las decisiones que afectan a su retribución.

Una segunda cuestión es delimitar qué parte del valor de la opción ajusta el precio del elemento y qué parte de la retribución variable está compensando acciones futuras. En el momento inicial, el valor razonable de la opción está señalando cuál es el precio pagado de más por reducir el riesgo de selección adversa. Conforme pase el tiempo, la evolución del precio de la opción depende de las acciones futuras tanto del adquirente del recurso como del vendedor; es decir, responde al control sobre el riesgo moral y en nuestra opinión esta parte debe ser consistente con la teoría de los contratos pendientes de ejecutar. En consecuencia, el ajuste del coste de las combinaciones de negocios, de los arrendamientos, de las adquisiciones de propiedades, planta y equipo y de los pagos basados en acciones debería obtenerse por el valor razonable del componente contingente en el momento inicial. Los ajustes posteriores son consecuencia de hechos futuros y se deberían reconocer en la cuenta de resultados de los ejercicios en los que tienen lugar.

Adicionalmente a estas consideraciones, se encuentra la posibilidad de obtención de una medida fidedigna de esta opción y si dicha medición se puede obtener en unos términos de coste que sean equilibrados con el beneficio que representa su presentación.

Bibliografía

- AKERLOF, G. A. [1970]: «The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism», *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3), págs. 488-500.
- AMER, T.; HACKENBRACK, K. y NELSON, M. [1994]: «Between-Auditor Differences in the Interpretation of Probability Phrases», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(1), págs. 126-136.
- BARRAL, A. [2014]: *El posicionamiento de los preparadores en la reforma de la Norma Internacional de Contabilidad sobre Arrendamientos*, Tesis doctoral, 25 de agosto de 2014. Universidad de Córdoba.
- BARRAL, A.; MOLINA, H. y RAMÍREZ, J. [2012]: «La reforma de las rentas contingentes en los arrendamientos», *Partida Doble*, 23(243), págs. 22-38.
- BARRAL, A.; BAUTISTA, R.; MOLINA, H. y RAMÍREZ, J. [2014]: «Marco conceptual del IASB y el debate a la norma de arrendamientos», *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, octubre/diciembre, págs. 57-82.
- BARTH, M. [2006]: «Including Estimates of the Future in Today's Financial Statements», *Accounting Horizons* 20(3), págs. 271-285.
- CEBRIÁN, M. [2009]: «The structure of payments as a way to alleviate contractual hazards in international technology licensing», *Industrial and Corporate Change*, 18(6), págs. 1.135-1.160.
- ECKBO, B. E.; GIAMMARION, R. M. y HEINKEL, R. L. [1990]: «Asymmetric information and the medium of Exchange in takeovers: Theory and tests», *Review of Financial Studies* 3(4), págs. 651-675.
- HALES, J.; VENKATARAMAN, S. y WILKS, T. J. [2012]: «Accounting for leases Renewal Options. The Informational Effects of Unit of Account Choices», *The Accounting Review*, 87(1), págs. 173-197.
- HEDGE, D. [2014]: «Tacit knowledge and the structure of license contracts: Evidence from the biomedical industry», *Journal of Economics & Management Strategy*, 23(3), págs. 568-600.
- HANSEN, R. G. [1987]: «A theory for the choice of exchange medium in mergers and acquisitions», *Journal of Finance*, 60(1), págs. 75-95.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD [2013]: Discussion Paper. A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. Disponible en: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>
- [2015]: Exposure Draft ED/2015/3. Conceptual Framework for Financial Reporting. Disponible en: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf
- INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS INTERPRETATION COMMITTEE [2011a]: Agenda paper 10. Tentative agenda decision. Project: IAS 16 Property, Plant and Equipment and IAS 38 Intangible Assets – Accounting for contingent price for the purchase of single assets. Disponible en: http://www.ifrs.org/Mee-tings/Documents/IFRICJan11/IFRIC_Jan-2011-10IAS16IAS38.pdf

- [2011b]: Agenda paper 4. Scope and analysis of possible accounting treatments. Project: IAS 16 Property, Plant and Equipment and IAS 38 Intangible Assets-Contingent pricing of property, plant and equipment and intangible assets. Disponible en: <http://www.ifrs.org/Meetings/Documents/IFRICMar11/041103AP04IAS16IAS38Contingentprices.pdf>
- [2012a]: Agenda paper 3A. Contingent payments for the separate purchase of PPE and intangible assets. Project. IAS 16 Property, Plant and equipment and IAS 38 Intangible Assets. Disponible en: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Variable-payments-for-separate-acquisition-of-PPE-and-intangible-assets/Pages/Deliberations-Stage-1.aspx>
- [2012b]: Agenda paper 2. Variable payments for the separate acquisition of PPE and Intangible Assets. Project. IAS 16 Property, Plant and equipment and IAS 38 Intangible Assets. Disponible en: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Interpretations%20Committee/2012/September/021209AP02%20-%20Contingent%20prices.pdf>.
- [2015a]: Agenda paper 06A. Variable payments for the purchases of property, plant and equipment and intangible assets. Project. IAS 16 Property, Plant and equipment and IAS 38 Intangible Assets. Disponible en: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Interpretations%20Committee/2015/September/AP06A-Variable-payments-for-asset-purchase-final.pdf>
- [2015b]: Agenda paper 02A. Initial recognition and measurement of variable payments for asset purchases. Project. IAS 16 Property, Plant and equipment and IAS 38 Intangible Assets. Disponible en: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Interpretations%20Committee/2015/November/AP02A%20Initial%20accounting%20for%20variable%20payments%20for%20asset%20purchase.pdf>
- [2015c]: IFRIC Update. November. Disponible en: <http://media.ifrs.org/2015/IFRIC/November/IFRIC-Update-November-2015.html#G>

LASWAD, F. y MAK, Y. T. [1997]: «Interpretations of Probability Expressions by New Zealand Standard Setters», *Accounting Horizons*, diciembre, págs. 16-23.

LUYPAERT, M. y CANEGHEM, T. V. [2014]: «Can Auditors Mitigate Information Asymmetry in M&As? An Empirical Analysis of the Method of Payment in Belgian Transactions», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(1), págs. 57-91.

MOLINA, H. y MORA, A. [2015]: «Cambios conceptuales en la contabilidad de los arrendamientos: retos normativos y académicos», *Spanish Accounting Review*, 18 (1), págs. 99-113.

OFFICER, M. S.; POULSEN, A. B. y STEGEMOLLER, M. [2009]: «Target-firm information asymmetry and acquirer returns», *Review of Finance*, 13(3), págs. 467-493.

PFEIFFER, G. M. y SHIELDS, T. W. [2015]: «Performance-Based Compensation and Firm Value – Experimental Evidence», *Accounting Horizons*, 29 (4), págs. 777-798.

REIMERS, J. L. [1992]: «Additional Evidence on the Need for Disclosure Reform», *Accounting Horizons*, marzo, págs. 36-41.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL, ESPECIALIDAD DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

Inmaculada de Benito Cámara

Profesora del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocado por Orden ESS/1905/2015, de 15 de septiembre (BOE de 21 de septiembre)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Ordenación de un balance de comprobación, operaciones del mes de marzo, regularización y cierre trimestral. Obtención del balance de situación al final del trimestre y cuenta de resultados trimestral. Elaboración de estado de gastos e ingresos reconocidos del estado de cambios en el patrimonio neto.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones con inmovilizado material, adquisición, capitalización de gastos financieros, provisión para desmantelamiento. Reembolso de préstamo.
- Caso 3. Contabilidad financiera y de sociedades.** Concesión de créditos, imputación de intereses, ampliación de capital social con aportaciones no dinerarias, liquidación del impuesto sobre sociedades, activos y pasivos fiscales.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

La empresa Alicante, SA se dedica a la fabricación y venta de caramelos. A 28 de febrero del año X5 dispone de la siguiente información contable por las operaciones realizadas en enero y febrero:

N.º cuenta	Conceptos	Saldos (€)
206	Aplicaciones informáticas	60.000
211	Maquinaria	210.000
216	Mobiliario	36.000
300	Materias primas (existencias iniciales)	5.000
472	Hacienda Pública, IVA soportado	110.000
431	Clientes, efectos a cobrar	500.000
542	Créditos a corto plazo	100.000
572	Bancos	590.000
600	Compras de materias primas	360.000
640	Sueldos y salarios	70.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	18.000
621	Arrendamientos y cánones	20.000
607	Trabajos realizados por otras empresas	25.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	45.000
100	Capital	A determinar
112	Reserva legal	36.000
113	Reservas voluntarias	50.000
1290	Beneficios ejercicio X4	20.000
130	Subvenciones oficiales en capital	37.000
		.../...

N.º cuenta	Conceptos	Saldos (€)
.../...		
171	Deudas a corto plazo	85.000
400	Proveedores	60.000
700	Ventas de caramelos	1.400.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	16.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	294.000
490	Deterioro valor de crédito operaciones comerciales	30.000
476	Organismos Seguridad Social, acreedores	8.000
280	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	24.000
2811	Amortización acumulada maquinaria	26.000
2816	Amortización acumulada mobiliario	A determinar

Operaciones realizadas en marzo:

- El 1 de marzo se venden 50.000 kg de caramelos por 20 euros/kg (IVA no incluido). Se cobran 400 euros al contado y el resto con giro de letras. La factura incluye 50.000 euros por envases que podrán ser devueltos en el plazo de 20 días.
- El 2 de marzo se compran 80.000 unidades de materias primas por valor de 1,2 euros/unidad (IVA no incluido) a pagar en 14 meses. Los intereses por aplazamiento ascienden a 3.000 euros.
- El 5 de marzo se descuentan letras en el banco por 1.300.000 euros. La entidad bancaria cobra 13.000 euros por intereses y gastos.
- El 7 de marzo se abonan los gastos siguientes: luz, 40.000 euros; comunicaciones, 80.000 euros; material de oficina, 24.000 euros (IVA no incluido).
- El 8 de marzo se pagan 50.000 euros (IVA no incluido) por transportes a la empresa Rueda, SL. De esta cifra, 4.000 euros corresponden al transporte por compras de las materias primas y el resto al transporte por las ventas de caramelos.
- El 15 de marzo se abona una prima anual, que cubre hasta el 14 de marzo de X6, por seguros de siniestros y responsabilidad civil. La prima asciende a 7.500 euros.
- El 20 de marzo Alicante cobra 3.000 euros a la empresa Venecia por un curso de formación al personal que se impartirá en el mes de mayo.

- El 28 de marzo se contabiliza y abona la nómina correspondiente a dicho mes: sueldos y salarios, 35.000 euros; Seguridad Social a cargo de la empresa, 9.000 euros; Seguridad Social a cargo del empleado, 2.000 euros; Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), 7.500 euros. Las nóminas se pagan por transferencia bancaria. Han quedado pendientes de pago unas indemnizaciones por despido que ascienden a 20.000 euros. Se abona la deuda con la Seguridad Social correspondiente al mes de febrero.
- El 29 de marzo vencen las letras descontadas y se cobra un total de 1.100.000 euros. El resto han sido impagadas.
- El 30 de marzo la empresa Alicante paga el alquiler del edificio que tiene contratado a 10 años desde X3 por 10.000 euros/mes. Durante el mes de marzo ha sido necesario acondicionar la planta baja para ampliar la fábrica. El coste del acondicionamiento asciende a 35.000 euros y ha sido realizado por Alicante con sus propios medios, aunque por problemas no previstos se comenzará a utilizar en el mes de mayo. Se estima la vida útil del arreglo en 5 años.
- El 31 de marzo se procede a contabilizar la liquidación trimestral del IVA.
- El 31 de marzo se dan por vencidos los envases que no han sido devueltos en el plazo establecido.

Ajustes previos al cierre trimestral de cuentas:

- a) El deterioro de las operaciones comerciales pendientes de cobro se valora en 10.000 euros.
- b) Datos relacionados con las existencias:
 - Materias primas. Existencias iniciales: 5.000 unidades; compras de enero y febrero: 400.000 unidades. El recuento físico refleja que a 31 de marzo había 15.000 unidades en el almacén. Sin embargo, los controles de salidas a fábrica indican que el consumo ascendió a 465.000 unidades.
 - Caramelos. Existencias finales: 12.000 kg. Coste unitario de producción: 10 euros/kg. Por cierre temporal de fronteras en el principal mercado de la empresa, se estima que el valor de la venta de los productos tendrá una caída del 50% y los gastos de distribución ascenderán a 4.000 euros.

La empresa aplica en criterio *coste medio ponderado* para valorar los movimientos del inventario en los activos corrientes.

- c) Datos relacionados con la amortización de los inmovilizados:

- Las aplicaciones informáticas se adquirieron el 1 de enero de X3. Se estima la vida útil en 5 años, su depreciación lineal y su valor residual nulo.
- La maquinaria fue adquirida por el valor que figura en los saldos y financiada en un 50% con una subvención de la Administración pública. La vida útil de la maquinaria se estima en 500.000 horas y su valor residual en 10.000 euros. En el primer trimestre de X5 ha sido utilizada durante 5.000 horas.
- El mobiliario se adquirió el 1 de enero de X1. Se estima la vida útil en 10 años, su depreciación lineal y su valor residual nulo.

Trabajo a realizar:

- a) Contabilizar en el Libro Diario las operaciones de marzo de acuerdo con el Plan General de Contabilidad (PGC) vigente en España. Considere que el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de las operaciones sujetas al mismo es del 21%.
- b) Realizar los asientos de regularización y cierre de la contabilidad a 31 de marzo de X5.
- c) Elaborar los estados financieros de balance y cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de marzo de X5 según los modelos incluidos en el plan contable.
- d) ¿Qué contenido debe figurar en el estado de ingresos y gastos reconocidos del trimestre X5?

SOLUCIÓN

A) CONTABILIZAR EN EL LIBRO DIARIO LAS OPERACIONES DE MARZO DE ACUERDO CON EL PGC VIGENTE EN ESPAÑA. CONSIDERE QUE EL IVA DE LAS OPERACIONES SUJETAS AL MISMO ES DEL 21 %

El supuesto proporciona los saldos de las cuentas del balance de comprobación al 28 de febrero de X5, por lo que a partir de los mismos se puede presentar dicho balance teniendo en cuenta que se han de obtener los saldos de las siguientes partidas:

- Amortización acumulada del mobiliario.
- Capital.

Balance de comprobación a 28 de febrero de X5

Código	Denominación cuenta	Saldos deudores	Saldos acreedores
206	Aplicaciones informáticas	60.000	
213	Maquinaria	210.000	
216	Mobiliario	36.000	
310	Materias primas	5.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	110.000	
431	Clientes, efectos a cobrar	500.000	
542	Créditos a corto plazo	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	590.000	
601	Compras de materias primas	360.000	
640	Sueldos y salarios	70.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	18.000	
621	Arrendamientos y cánones	20.000	
607	Trabajos realizados por otras empresas	25.000	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	45.000	
100	Capital social (2)		80.600
112	Reserva legal		36.000
113	Reservas voluntarias		50.000
129	Beneficios ejercicio X4		20.000
130	Subvenciones oficiales de capital		37.000
521	Deudas a corto plazo		85.000
400	Proveedores		60.000
700	Ventas de caramelos		1.400.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	16.000	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		294.000
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		30.000
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		8.000
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas		24.000
2813	Amortización acumulada de maquinaria		26.000
2816	Amortización acumulada de mobiliario (1)		14.400
		2.165.000	2.165.000
			.../...

Código	Denominación cuenta	Saldos deudores	Saldos acreedores
.../...			
(1)	De la información complementaria se obtiene que la amortización acumulada de mobiliario asciende a: $(36.000/10 \text{ años}) \times 4 = 14.400$		
(2)	La cuenta 100, «Capital social», se obtiene por diferencia entre la suma de los saldos conocidos y el total. Dicha diferencia asciende a 80.600. Una vez que se ha completado el balance de comprobación o balance de sumas y saldos se registran en el libro diario las operaciones del mes de marzo.		

1 de marzo de X5

Venta de 50.000 kg de caramelos en envases con facultad de devolución.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400	
431	Clientes efectos comerciales a cobrar	1.270.100	
700	Ventas de caramelos		1.000.000
437	Envases y embalajes a devolver por clientes		50.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		220.500

El artículo 80.Uno de la Ley del IVA señala en relación con los conceptos que integran la base imponible del impuesto:

«1.º El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución».

2 de marzo de X5

La deuda originada por esta compra, al existir intereses contractuales por aplazamiento y extenderse más allá de un año, debe valorarse inicialmente su valor razonable. La valoración posterior sería a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo aunque a efectos de solución, considerando que se facilitan el monto de los intereses y no el tipo efectivo, se hará una imputación lineal de los mismos.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas (80.000 × 1,2)	96.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	20.160	
400	Proveedores a largo plazo		116.160

Además al 31 de marzo por los intereses devengados en el mes, ya que el supuesto pide un cierre al final del trimestre.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	214	
400	Proveedores a largo plazo (3.000/14)		214

5 de marzo de X5

El descuento de letras conlleva la reclasificación de los derechos de cobro y el registro de la financiación recibida. Asimismo, por la diferencia entre el importe recibido y el nominal de la deuda se registran los intereses del descuento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	1.300.000	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar		1.300.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.287.000	
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>	13.000	
5208	Deudas por efectos descontados		1.300.000

7 de marzo de X5

Por los gastos devengados y pagados durante el mes.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros (luz)	40.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
628	Suministros (comunicaciones)	80.000	
629	Otros servicios (material de oficina)	24.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	30.240	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		174.240

8 de marzo de X5

Los transportes de venta se contabilizan en la cuenta 624, «Transportes», en tanto que los transportes de compras suponen mayor importe de la compra.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	46.000	
601	Compras de materias primas	4.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	10.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.500

15 de marzo de X5

Por el pago de la prima de seguro anual, operación que está exenta de IVA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	7.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.500

Ya se ha indicado anteriormente que el ejercicio solicita un cierre trimestral, por tanto, con fecha 31 de marzo hay que realizar la periodificación correspondiente para imputar los gastos devengados hasta la fecha.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	7.187	
625	Primas de seguros (7.500 × 11,5/12)		7.187

20 de marzo de X5

Al tratarse de un cobro sobre un curso que se impartirá en el mes de mayo, dado que se va a realizar un cierre trimestral ha de tratarse como un anticipo. Por otro lado, al no tratarse de la actividad principal se utilizará la cuenta 485, «Ingresos anticipados» en lugar de la cuenta 438, «Anticipos de clientes».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.000	
485	Ingresos anticipados		3.000

28 de marzo de X5

Por la nómina del mes de marzo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	35.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	9.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		11.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		7.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.500

Por las indemnizaciones que quedan pendientes de pago:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	20.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago		20.000

Por el pago de las deudas de la Seguridad Social correspondientes al mes de febrero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

29 de marzo de X5

Por el vencimiento de las letras descontadas (1.300.000) de las cuales 200.000 han resultado impagadas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados	200.000	
5208	Deudas por efectos descontados	1.300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000
4311	Efectos comerciales descontados		1.300.000

30 de marzo de X5

Por el pago del alquiler del mes de marzo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	10.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100

En relación con el acondicionamiento de la planta baja, la norma de registro y valoración (NRV) 3.^a del PGC, «Normas particulares sobre el inmovilizado material» en su apartado h) indica:

«h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	35.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		35.000

31 de marzo de X5

Los saldos de las cuentas Hacienda Pública, IVA repercutido y Hacienda Pública, IVA soportado en este momento son los siguientes:

472, «Hacienda Pública, IVA soportado»

Debe	Haber
110.000	
20.160	
30.240	
10.500	
2.100	
173.000	
Saldo deudor: 173.000	

477, «Hacienda Pública, IVA repercutido»

Debe	Haber
	294.000
	220.500
	514.500
Saldo acreedor: 514.500	

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	514.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		173.000
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		341.500

Por la venta de envases, ya que no han sido devueltos en el plazo pactado (esta operación no tiene IVA, puesto que se devengó en la entrega de los envases).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
437	Envases y embalajes a devolver por clientes	50.000	
704	Ventas de envases y embalajes		50.000

OPERACIONES DEL CIERRE DEL TRIMESTRE

Apartado a). El deterioro de los créditos por operaciones comerciales se lleva por el sistema global por lo que al cierre del ejercicio se anula el deterioro del ejercicio precedente y dota el del ejercicio actual.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	30.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		30.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	10.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		10.000

Apartado b). Movimiento del almacén de materias primas, cuya valoración se realiza a precio medio ponderado.

Concepto	N.º unidades	Precio unitario	Importe total
Existencias iniciales	5.000	1,00	5.000
Compras de enero y febrero	400.000	0,90	360.000
Compras de marzo	80.000	1,20	96.000
Transporte de compras			4.000
Total	485.000	0,96	465.000
			.../...

Concepto	N.º unidades	Precio unitario	Importe total
.../...			
Consumos	465.000	0,96	446.400
Existencias finales	15.000	0,96	14.400
Diferencias inventarios	5.000	0,96	4.800
Total	485.000	0,96	465.600

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	5.000	
310	Materias primas		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas	14.400	
611	Variación de existencias de materias primas		14.400

El movimiento del almacén de caramelos (productos terminados) no es necesario efectuarlo porque nos dan el dato de las existencias finales directamente. Por otro lado, no había existencias iniciales.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (12.000 kg × 10)	120.000	
712	Variación de existencias de productos terminados		120.000

Por otro lado, la NRV 10.^a «Existencias» del PGC indica que cuando el valor neto realizable menos los gastos de venta sea inferior al coste de producción de los productos terminados y se trate de una pérdida de tipo reversible se deberá dotar el correspondiente deterioro. En este caso:

Coste de producción	120.000
Valor razonable menos gastos de venta (60.000 – 4.000)	56.000
Deterioro	64.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	64.000	
395	Deterioro de valor de los productos terminados		64.000

Apartado c). Amortizaciones.

Amortización de las aplicaciones informáticas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas		3.000
	[(60.000/5) × (3/12)]		

Amortización maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		2.000
	[(210.000 - 10.000) × (5.000/500.000)]		

La máquina tenía una subvención del 50%, por lo que se realiza una transferencia a resultados por la mitad de la amortización efectuada.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.000
130	Subvenciones oficiales de capital	1.000	

Amortización mobiliario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	900	
2816	Amortización acumulada de mobiliario [(36.000/10) × (3/12)]		900

B) REALIZAR LOS ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN Y CIERRE DE LA CONTABILIDAD A 31 DE MARZO DE X5

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	995.427	
601	Compras de materias primas		460.000
640	Sueldos y salarios		105.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		27.000
621	Arrendamientos y cánones		30.000
607	Trabajos realizados por otras empresas		25.000
625	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		45.000
662	Intereses de deudas		214
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>		13.000
628	Suministros		120.000
629	Otros servicios		24.000
624	Transportes		46.000
625	Primas de seguros		313
641	Indemnizaciones		20.000
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales		10.000
693	Pérdidas por deterioro de existencias		64.000
680	Amortización del inmovilizado intangible		3.000
681	Amortización del inmovilizado material		2.900

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de caramelos	2.400.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	35.000	
704	Ventas de envases y embalajes	50.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	30.000	
611	Variación de existencias de materias primas	9.400	
712	Variación de existencias de productos terminados	120.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	1.000	
129	Resultado del ejercicio		2.645.400

Cierre del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	80.600	
112	Reserva legal	36.000	
113	Reservas voluntarias	50.000	
129	Beneficios ejercicio X4	20.000	
130	Subvenciones oficiales de capital	36.000	
521	Deudas a corto plazo	85.000	
400	Proveedores	60.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	10.000	
2817	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	27.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria	28.000	
2816	Amortización acumulada de mobiliario	15.300	
400	Proveedores a largo plazo	116.374	
485	Ingresos anticipados	3.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	11.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	7.500	
465	Remuneraciones pendientes de pago	20.000	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	341.500	
490	Deterioro de valor de los productos terminados	64.000	
129	Resultado del ejercicio	1.649.973	

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
206	Aplicaciones informáticas		60.000
213	Maquinaria		210.000
218	Mobiliario		36.000
310	Materias primas		14.400
431	Clientes efectos a cobrar		470.100
542	Créditos a corto plazo		100.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.392.560
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		16.000
480	Gastos anticipados		7.187
4312	Efectos comerciales impagados		200.000
219	Otro inmovilizado material		35.000
350	Productos terminados		120.000
		2.661.247	2.661.247

C) ELABORAR LOS ESTADOS FINANCIEROS DE BALANCE Y CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS A 31 DE MARZO DE X5 SEGÚN LOS MODELOS INCLUIDOS EN EL PLAN CONTABLE

Cuenta de pérdidas y ganancias

Denominación	Importe
A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios	2.450.000
a) Ventas	2.450.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso	120.000
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	35.000
	.../...

Denominación	Importe
.../...	
4. Aprovisionamiento	-475.600
b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles	-450.600
c) Trabajos realizados por otras empresas	-25.000
6. Gastos de personal	-152.000
a) Sueldos, salarios y asimilados	-125.000
b) Cargas sociales	-27.000
7. Otros gastos de explotación	-245.313
a) Servicios exteriores	-265.313
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales	20.000
8. Amortizaciones del inmovilizado	-5.900
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	1.000
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	-64.000
a) Deterioro y pérdidas	-64.000
12. Resultados excepcionales	
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	1.663.187
14. Gastos financieros	-13.214
b) Por deudas con terceros	-13.214
A.2) RESULTADO FINANCIERO	-13.214
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.649.973
18. Impuesto sobre beneficios	
A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	1.649.973
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	1.649.973

Balance de situación a 31 de marzo

Activo	Importe
A) ACTIVO NO CORRIENTE	270.700
I. INMOVILIZADO INTANGIBLE	33.000
5. Aplicaciones informáticas	33.000
II. INMOVILIZADO MATERIAL	237.700
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	237.700
B) ACTIVO CORRIENTE	2.246.247
I. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
II. EXISTENCIAS	70.400
2. Materias primas y otros aprovisionamientos	14.400
4. Productos terminados	56.000
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	676.100
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	660.100
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas	16.000
V. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO	100.000
5. Otros activos financieros	100.000
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	7.187
VII. EFECTIVOS Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	1.392.561
1. Tesorería	1.392.561
TOTAL ACTIVO	2.516.948
Patrimonio neto y pasivo	Importe
A) PATRIMONIO NETO	1.872.574
	.../...

Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...	
A-1) FONDOS PROPIOS	1.836.574
I. CAPITAL	80.600
1. Capital escriturado	80.600
III. RESERVAS	86.000
1. Legal y estatutarias	36.000
2. Otras reservas	50.000
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO (1)	1.669.973
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	36.000
C) PASIVO CORRIENTE	644.374
I. PASIVOS VINCULADOS CON ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
II. PROVISIONES A CORTO PLAZO	
III. DEUDAS A CORTO PLAZO	85.000
5. Otros pasivos financieros	85.000
IV. DEUDAS CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A CORTO PLAZO	
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	559.374
1. Proveedores	176.374
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)	20.000
6. Otras deudas con las Administraciones públicas	360.000
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	3.000
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	2.516.948
(1) Recoge el resultado del año anterior y el del primer trimestre, ya que el primero todavía no ha sido objeto de reparto.	

D) ¿QUÉ CONTENIDO DEBE FIGURAR EN EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DEL TRIMESTRE X5?

Estado de gastos e ingresos reconocidos

A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	1.649.974
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
I. Por valoración de activos financieros	0
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
II. Por coberturas de flujos de efectivo	0
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes	
V. Efecto impositivo	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (I + II + III + IV + V)	0
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VI. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
VII. Por coberturas de flujos de efectivo	
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	-1.000
IX. Efecto impositivo	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	-1.000
Total de ingresos y gastos reconocidos (A + B + C)	1.648.974

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

A fecha 1 de enero de X1, se dispone de la siguiente información sobre la sociedad Tambre:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terreno	190.000	Fondos propios	230.000
Tesorería	40.000		

El terreno fue adquirido el 1 de enero de X0 por 200.000 euros y a la fecha de balance se encuentra deteriorado por valor de 10.000 euros.

A 31 de diciembre de X1 el estudio técnico realizado sobre el valor del terreno indica que su valor, en ese momento, asciende a 180.000 euros.

El 1 de julio de X2 la dirección de Tambre decide utilizar el terreno para edificar una nave en la que almacenar sus mercancías. A este efecto, solicita un préstamo bancario, que se le concede en las siguientes condiciones:

- Capital prestado: 200.000 euros.
- Intereses anuales: 20.000 euros, a abonar el 1 de julio de cada año.
- Plazo de devolución: 2 años vencidos.

La construcción del almacén supondrá un coste total de 400.000 euros. Tambre negocia con la constructora que el 1 de septiembre de X2 dará comienzo la obra y le pagará 200.000 euros. El resto será abonado el 1 de enero de X5.

El 1 de octubre de X2 Tambre abona por transferencia la licencia de obras, que asciende a 30.000 euros.

El 1 de julio de X3 abona los intereses del préstamo.

El 31 de diciembre de X3 la constructora entrega la obra y Tambre procede a registrar la propiedad del edificio. Gastos ocasionados por la operación: 18.000 euros, que son abonados por transferencia bancaria. Se estima que el desmantelamiento del edificio supondrá un coste de 30.000 euros.

El 1 de julio de X4 abona los intereses y reintegra el préstamo solicitado.

El 31 de diciembre de X4 un nuevo estudio sobre las circunstancias que originaron el deterioro del terreno concluye que estas han desaparecido.

Trabajo a realizar:

Contabilizar las operaciones correspondientes a los ejercicios X1, X2, X3 y X4.

SOLUCIÓN

AÑO X1

31 de diciembre de X1

En primer lugar, señalar que el terreno se podría considerar como una inversión inmobiliaria, puesto que no hay datos acerca de su calificación.

A efectos de solución se considera como inmovilizado material.

La situación que había al 31 de diciembre de X0 es la siguiente:

Coste de terreno	200.000
Importe recuperable	190.000
Deterioro	10.000

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Valor contable terreno	190.000
Importe recuperable	180.000
Incremento deterioro	10.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	10.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		10.000

AÑO X2

1 de julio de X2

En esta fecha se solicita y obtiene un préstamo para financiar la construcción de una nave para almacén iniciándose en esta fecha la obra, la cual se extiende a lo largo de 16 meses. En este sentido, cabe señalar que la NRV 2.^a del PGC, en referencia a la determinación de la valoración inicial y del precio de adquisición señala que:

«En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción».

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		200.000

1 de septiembre de X2

Por el primer pago de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	200.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

1 de octubre de X2

Por la licencia de obras que supone mayor coste de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	30.000	
571	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

31 de diciembre de X2

En primer lugar, se reconocen los intereses devengados y no vencidos del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		10.000

Para determinar el inicio del momento de la capitalización de intereses, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el coste de producción de 15 de abril de 2015 en su apartado Noveno.5 señala:

«La fecha de inicio para la capitalización es aquella en la que la entidad cumple, por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) Se ha incurrido en gastos que deben incluirse en el coste de producción del activo.

b) Se ha incurrido en gastos financieros susceptibles de capitalizar.

c) Se están llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. Dentro de estas actividades se incluyen los trabajos técnicos y administrativos relevantes previos al comienzo de la construcción en sentido estricto, tales como las actividades necesarias para la obtención de los permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, quedan fuera de estas actividades la mera tenencia del activo cuando este no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición».

Por tanto, solo se pueden capitalizar intereses desde el 1 de septiembre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	6.667	
764	Incorporación al activo de gastos financieros (10.000 × 4/6)		6.667

AÑO X3

1 de julio de X3

Las operaciones a realizar en esta fecha son las siguientes:

Devengo de los intereses del primer semestre y pago de los intereses anuales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

Capitalización de los intereses de seis meses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	10.000	
764	Incorporación al activo de gastos financieros		10.000

Reclasificación a corto plazo del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	200.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		200.000

31 de diciembre de X3

En fecha se reconocen y capitalizan los intereses devengados por el préstamo desde el 1 de julio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		10.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	10.000	
764	Incorporación al activo de gastos financieros		10.000

Por la recepción de la obra, reconociendo 200.000 euros que serán abonados el 1 de enero de X5:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	200.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		200.000

Los gastos de inscripción registral suponen mayor importe del precio de adquisición según se establece en la NRV 2.^a «Inmovilizado material» del PGC:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	18.000	
571	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

Por la redenominación de la cuenta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	474.667	
231	Construcciones en curso		474.667

La provisión para desmantelamiento supone mayor coste del edificio y se supone que los 30.000 euros son el valor actual de la misma:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	30.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		30.000

AÑO X4

1 de julio de X4

Por el pago de los intereses y devolución de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	10.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		220.000

31 de diciembre de X4

El enunciado solo indica que las circunstancias que originaron el deterioro han desaparecido, pero no facilita datos para la amortización de la construcción y actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	20.000	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		20.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera y de sociedades

A) El día 1 de enero de X2, la sociedad anónima Clara, SA concede un crédito de 40.000 euros a la sociedad Bancarrota, cuyo reembolso se realizará mediante 3 anualidades de 14.413,94 euros.

La sociedad Clara, SA asume o soporta los costes de transacción que ascienden a 400 euros.

El tipo de interés efectivo de la operación es de: 3,47749% anual.

Trabajo a realizar:

Contabilización de las operaciones en el momento inicial y al término de cada uno de los tres años (X2, X3 y X4).

B) El 10 de febrero de X6, la sociedad Clara, SA amplía el capital social, emitiendo 2.000 acciones con un valor nominal de 55 euros/acción. Su valor de emisión asciende a 60 euros/acción.

Al término del periodo de suscripción ha sido suscrito y desembolsado el 90% de las acciones.

Respecto al 10% restante, el consejo de administración decide que la sociedad se quede con ellas.

Un año después, no consigue colocar las susodichas acciones, procediendo a su amortización.

Trabajo a realizar:

Contabilización de las operaciones correspondientes.

C) La empresa Clara, SA compra una maquinaria, siendo el valor de adquisición 60.000 euros. La vida útil prevista es de 6 años y su valor residual de 0 euros. La maquinaria entra en funcionamiento el 1 de enero de X6.

La empresa se acoge a un plan de amortización acelerado, autorizado por el Ministerio de Hacienda. La amortización fiscal permitida es la siguiente:

- X6: 30.000 euros.
- X7: 20.000 euros.
- X8: 10.000 euros.

Los beneficios contables brutos generados a lo largo de los 6 años, teniendo en cuenta las amortizaciones contables, ascienden a 50.000 euros.

Trabajo a realizar:

Contabilización del impuesto sobre beneficios, correspondientes a los ejercicios económicos cerrados al 31 de diciembre de X6, X7, X8, X9, X10 y X11, considerando como tipo de gravamen el 25 %.

SOLUCIÓN**APARTADO A***1 de enero de X2*

La sociedad Clara concede un crédito a la sociedad Bancarrota, es decir, que se trata de un activo financiero que se incluye en la categoría de préstamos y partidas a cobrar cuya valoración inicial es por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, es decir, en el caso planteado: $40.000 + 400 = 40.400$.

La valoración posterior es por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo, importe que es facilitado por el enunciado del supuesto (3,47749 % anual).

El cuadro de la operación con el tipo efectivo es el siguiente:

Años	Coste amortizado	Intereses (tipo efectivo)	Cobro	Amortización	Coste amortizado final
1	40.400,00	1.404,91	14.413,94	13.009,03	27.390,97
2	27.390,97	952,52	14.413,94	13.461,42	13.929,54
3	13.929,54	484,40	14.413,94	13.929,54	0,00
		2.841,82	43.241,82	40.400,00	

A efectos de solución se supone que las anualidades se abonan el 31 de diciembre de cada año.

Por la concesión de crédito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	13.009,03	
252	Créditos a largo plazo	27.390,97	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.400,00

31 de diciembre de X2

Por el cobro de la primera anualidad y la reclasificación de la amortización financiera de la segunda anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	14.413,94	
762	Ingresos de créditos		1.404,91
542	Créditos a corto plazo		13.009,03

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	13.461,42	
252	Créditos a largo plazo		13.461,42

31 de diciembre de X3

Por el cobro de la segunda anualidad y la reclasificación de la amortización financiera de la tercera anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	14.413,94	
762	Ingresos de créditos		952,52
542	Créditos a corto plazo		13.461,42

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	13.929,54	
252	Créditos a largo plazo		13.929,54

31 de diciembre de X4

Por el cobro de la tercera anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	14.413,94	
762	Ingresos de créditos		484,40
542	Créditos a corto plazo		13.929,54

APARTADO B

10 de febrero de X6

En esta fecha se produce la emisión de 2.000 acciones para la ampliación de capital siendo su valor de emisión 60 euros/acción (55 euros de valor nominal y 5 de prima).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	120.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (2.000 × 60)		120.000

Durante el periodo de suscripción se han suscrito 1.800 acciones que se han desembolsado por lo que procede el siguiente asiento.

Por las suscripciones recibidas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.800 × 60)	108.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		108.000

El 10% restante de las acciones emitidas, es decir, 200 acciones son suscritas por la propia sociedad según decisión del consejo de administración. Se trata de una adquisición originaria que está regulada en los artículos 134 al 139 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

El artículo 134 indica que esta operación no se puede realizar:

«En ningún caso las sociedades de capital podrán asumir o suscribir sus propias participaciones o acciones ni las creadas o emitidas por su sociedad dominante».

Sin embargo, el artículo 136, «Adquisición originaria por la sociedad anónima», también se refiere a la adquisición originaria en los siguientes términos.

«1. Las acciones suscritas infringiendo la prohibición del artículo 134 **serán propiedad** de la sociedad anónima suscriptora.

2. Cuando se trate **de suscripción de acciones propias** la obligación de **desembolsar recaerá** solidariamente sobre los socios fundadores o los promotores y, en caso de aumento de capital social, sobre **los administradores**.

[...].».

Por último, el artículo 139 se refiere a las consecuencias de la infracción:

«1. Las participaciones sociales y las acciones adquiridas por sociedad anónima en contravención de lo dispuesto en el artículo 134 **deberán ser enajenadas en el plazo máximo de un año** a contar desde la fecha de la primera adquisición.

2. **Transcurrido este plazo sin que hubiera tenido lugar la enajenación**, los administradores procederán de inmediato a convocar junta general para que **acuerde la amortización de las acciones propias con la consiguiente reducción del capital social**.

[...].».

Por tanto, por las acciones que han sido adjudicadas a la sociedad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales ... (200 × 60)	12.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		12.000

Y por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	120.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
100	Capital social (2.000 × 55)		110.000
110	Prima de emisión o asunción (2.000 × 5)		10.000

Un año después, es decir, 10 de febrero de X7 se produce la amortización de las acciones según lo establecido en el artículo 139 del TRLSC:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (200 × 55)	11.000	
110	Prima de emisión o asunción (200 × 5)	1.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		12.000

APARTADO C

AÑO X6

31 de diciembre de X6

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades X6:

Beneficio antes de impuestos	50.000
+/- Ajustes	
Libertad de amortización (1)	-20.000
Base imponible	30.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	7.500
Deducciones	0
Cuota líquida	7.500
	.../...

.../...	
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	7.500

(1) La tabla de ajustes en el Impuesto sobre Sociedades a lo largo de la vida del bien es la siguiente:

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste BI	Pasivos por diferencias temporarias imponibles 25 %
X6	10.000	30.000	-20.000	5.000 H
X7	10.000	20.000	-10.000	2.500 H
X8	10.000	10.000	0	
X9	10.000	0	+10.000	2.500 D
X10	10.000	0	+10.000	2.500 D
X11	10.000	0	+10.000	2.500 D

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	7.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		7.500

Por la diferencia temporaria y regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	5.000	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	12.500	
6300	Impuesto corriente		7.500
6301	Impuesto diferido		5.000

AÑO X7

31 de diciembre de X7

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades X7:

Beneficio antes de impuestos	50.000
+/- Ajustes	
Libertad de amortización	-10.000
Base imponible	40.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	10.000
Deducciones	0
Cuota líquida	10.000
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	10.000

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	10.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.000

Por la diferencia temporaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.500	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.500

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	12.500	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
6300	Impuesto corriente		10.000
6301	Impuesto diferido		2.500

AÑO X8

31 de diciembre de X8

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades X8:

Beneficio antes de impuestos	50.000
+/- Ajustes	
Base imponible	50.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	12.500
Deducciones	0
Cuota líquida	12.500
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	12.500

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	12.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		12.500

Por la regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	12.500	
6300	Impuesto corriente		12.500

AÑOS X9, X10 Y X11

31 de diciembre de X9, X10 y X11

La resolución del ejercicio para estos tres años es similar, ya que se produce un ajuste de +10.000 en cada uno de ellos y el beneficio antes de impuestos es igual.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades X9, X10 y X11.

Beneficio antes de impuestos	50.000
+/- Ajustes	
Libertad de amortización	10.000
Base imponible	60.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	15.000
Deducciones	0
Cuota líquida	15.000
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	15.000

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	15.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		15.000

Por la diferencia temporaria en reversión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.500	
6301	Impuesto diferido		2.500

Por la regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	12.500	
6301	Impuesto diferido	2.500	
6300	Impuesto corriente		15.000