Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 399 Junio 2016

- **El impuesto europeo sobre las transacciones financieras: un debate abierto.** ***Ignacio Javier López Bustabad***
- **La responsabilidad patrimonial del Estado en el caso del «céntimo sanitario».** ***Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño***
- **Fiscalidad post-BEPS: Unión Europea y América Latina.** ***Gemma Patón García***
- **Sociedades profesionales y operaciones vinculadas.** ***José Pedreira Menéndez***
- **Idas y venidas en torno al debate sobre la contraprestación de los servicios públicos.** ***Mercedes Ruiz Garijo***
- **Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores.** ***María del Carmen Cámara Barroso***
- **Caso práctico IS 2015.** ***Fernando Borrás Amblar***
- **La transparencia en las administraciones locales españolas.** ***M.ª Teresa Balaguer Coll y M.ª Isabel Brun Martos***
- **Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (I).** ***Miguel Ángel Gálvez Montes y Ángel Montes Carrillo***
- **El tratamiento contable de la reserva de capitalización (art. 25 LIS).** ***Javier Romano Aparicio***

www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Junio 2016 – Número 399

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 Uría 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)*

CEF.-

P.º Gral. Martínez Campos, 5	28010 MADRID	Tel. 914 444 920
Gran de Gràcia, 171	08012 BARCELONA	Tel. 934 150 988
Alboraya, 23	46010 VALENCIA	Tel. 963 614 199
Ponzano, 15	28010 MADRID	Tel. 914 444 920

www.cef.es **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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

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

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2016)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
146,16 € (IVA no incluido)	• 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. Diríjase 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

ESTUDIOS

49/2016 El impuesto europeo sobre las transacciones financieras: un debate abierto

The European financial transaction tax: an open debate 5

(Ignacio Javier López Bustabad)

50/2016 La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en el caso del «céntimo sanitario»

The financial liability of the State in the case of the tax on the retail sales of hydrocarbons 33

(Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño)

51/2016 Panorama fiscal Post-BEPS: una apuesta por la superación de los retos en la ejecución

Fiscal outlook Post-BEPS: a commitment to overcoming challenges in implementing 85

(Gemma Patón García)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

52/2016 La valoración de las operaciones vinculadas entre socios profesionales y sus sociedades (Análisis de la RTEAC de 2 de marzo de 2016, R. G. 8483/2015) 119

(José Pedreira Menéndez)

53/2016 Idas y venidas en torno al debate sobre la naturaleza de la contraprestación de los servicios públicos (tasas o tarifas) [Análisis de la STS de 23 de noviembre de 2015 (rec. núm. 4091/2013)] 126

(Mercedes Ruiz Garijo)

CUESTIONES A DEBATE...

54/2016 Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores: aspectos internos e internacionales
Taxation of movement of workers: domestic and international issues 135
(María del Carmen Cámara Barroso)

CASO PRÁCTICO

55/2016 Impuesto sobre Sociedades: régimen general. Ejercicio 2015 (caso práctico) 139
(Fernando Borrás Amblar)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

56/2016 La transparencia en las administraciones locales españolas
Transparency in Spanish municipalities 141
(M.ª Teresa Balaguer Coll y M.ª Isabel Brun Martos)

57/2016 Normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios. Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (I)
Accounting, valuation and preparation standards of the annual accounts for the accounting of Income Tax. Order of the ICAC of February 9, 2016 (I) 163
(Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel Montes Carrillo)

58/2016 El tratamiento contable de la reserva de capitalización (art. 25 LIS)
The accounting treatment of capitalization reserve (art. 25 LIS) 209
(Javier Romano Aparicio)

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.

TRIBUTACIÓN

EL IMPUESTO EUROPEO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS: UN DEBATE ABIERTO

Ignacio Javier López Bustabad

Personal Investigador en Formación.
Universidad de A Coruña

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

Al amparo de los perniciosos efectos de la crisis financiera, la Comisión Europea ha decidido apostar por un impuesto sobre las transacciones financieras que cristalizó en la Propuesta de Directiva de 2013. Con el fin de alcanzar los objetivos propuestos, se plantean una serie de criterios de conexión de naturaleza territorial y económica, entre los que destacan el principio de la contraparte y el del lugar de emisión, siendo estos cuestionados no solo por cierta parte de la doctrina científica, sino también por algunos Estados miembros e instituciones comunitarias que han denunciado los efectos ilegales. Así, se ha suscitado un intenso debate sobre la legalidad de tales criterios que permanece abierto, por lo que merece especial atención.

Palabras claves: Impuesto sobre las Transacciones Financieras, Derecho de la Unión Europea y legalidad.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 27-04-2016

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

THE EUROPEAN FINANCIAL TRANSACTION TAX: AN OPEN DEBATE

Ignacio Javier López Bustabad

Abstract

On the basis of effects of the financial crisis, the European Commission has tabled a Proposal for a Financial Transaction Tax. For the purpose of achieving the objectives, the Proposal contains a number of connecting factors, including the counterparty and issuance principle. These principles have been questioned by several academics, even the United Kingdom has brought an action before the Court of Justice of the EU, and Community Institutions have reported on their illegal effects. Thus, an intense debate has emerged on the legality of these connecting factors.

Keyworks: Financial Transaction Tax, EU Law and legality.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

I. Introducción

II. Planteamiento: De la tasa Tobin a la propuesta europea de un impuesto sobre las transacciones financieras

III. La Propuesta de Directiva de 14 de febrero de 2013

IV. Análisis de la legalidad del impuesto sobre las transacciones financieras a la luz del Derecho de la Unión Europea

4.1. El principio de no discriminación fiscal y la libertad de circulación de capitales

4.2. El principio de libre competencia. Otros posibles puntos de conflicto

Bibliografía

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

I. INTRODUCCIÓN

Hace ya más de un lustro, fruto de la crisis financiera de 2007-2008, volvió a introducirse en la escena política y académica la idea de establecer un impuesto sobre el sector financiero en un marco global. Como se puede entrever no es la primera vez que esta posibilidad se somete a debate, siendo las sucesivas crisis económicas las que, como caldo de cultivo, han despertado el interés de los Ejecutivos y de la comunidad científica por tratar de adoptar un impuesto sobre las actividades financieras.

Sin embargo, son múltiples los factores y elementos que hacen que la crisis actual difiera de las anteriores, y que explican por qué en estos momentos el impuesto sobre las transacciones financieras (en adelante ITF) alcanza una importancia capital. Así, se concibe como una herramienta fiscal destinada a desincentivar las operaciones especulativas que propiciaron la crisis financiera, dotando al sistema de mayor estabilidad y evitando crisis futuras. Pero también se destacan sus cualidades como medida de justicia tributaria, sirviendo para sufragar los cuantiosos recursos públicos destinados a rescatar al sector financiero. Y por último, responde a un instrumento de equidad fiscal de forma que no solo sean los ciudadanos y los demás sectores económicos los que resulten gravados a fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Como hemos dicho, se trata de una cuestión continua a lo largo de las Historia moderna, y por ello, la primera parte del presente trabajo tiene como objetivo nuclear trazar el *iter* seguido a nivel internacional y comunitario, destacando los principales hitos en los que se fraguó el debate sobre el ITF. Dicho recorrido pondrá de manifiesto que la exacción sobre las transacciones financieras no responde a una idea novedosa, sino que se manifiesta como opción fiscal recurrente ante las sucesivas crisis económicas, proponiéndose múltiples opciones, ninguna de las cuales ha llegado a implementarse por no alcanzar el consenso necesario.

Lo anterior es predicable de la propuesta europea actual, que si bien goza del apoyo coordinado de los Estados de mayor peso económico de la Unión, con la salvedad del Reino Unido, son motivos político-económicos, pero también jurídicos, los que obstaculizan el éxito de la medida. Por ello, resulta interesante profundizar en las razones técnico-jurídicas que empecen el establecimiento efectivo del tributo a analizar.

Así las cosas, pasaremos a centrarnos en el ámbito territorial de aplicación establecido en el artículo 4 de la Propuesta de 2013, por contener algunas previsiones que polarizarán el debate, en concreto, el llamado «principio de la contraparte» y el «principio de emisión». Y ello porque estos dos principios no solo han abierto un amplio debate doctrinal, sino que además de ser rechazados por algunos Estados miembros, han sido objeto de recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) y de discusión entre los Servicios jurídicos del Consejo de la UE y de

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

la Comisión Europea. Así, al calor del debate judicial, institucional y doctrinal, se suscitan dudas en cuanto a su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

Por último, trataremos de apuntar algunos otros puntos de conflicto como los efectos distorsionantes que el ITF podría ocasionar a la competencia, su relación con el principio de neutralidad, o la problemática en torno a la cláusula de excepción del artículo 4.3 de la Propuesta de Directiva.

En suma, se trata de arrojar un poco de luz a cuestiones polémicas que han contribuido en la actualidad a mantener vivo el debate, suscitándose en el seno de la Unión Europea y de la doctrina científica airadas controversias sobre el tema a analizar[1].

II. PLANTEAMIENTO: DE LA TASA TOBIN A LA PROPUESTA EUROPEA DE UN IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

Interesa principiar este epígrafe trayendo a colación los postulados de John M. Keynes[2] asumidos, *a posteriori*, por James Tobin[3] por ser sustrato que nutrirán los debates posteriores. Si bien es cierto que las condiciones socioeconómicas globales han mutado significativamente desde la propuesta Tobin, advirtiéndose notables distingos entre las propuestas actuales y la originaria,

---

1 Dan testimonio de que el debate sobre esta cuestión continúa desde la Propuesta de Directiva de 14 de febrero de 2013, la nota de prensa que informa de los resultados de la reunión del ECOFIN de 9 de diciembre de 2014 (n.º del documento 16630/14) en la que se reconoce la necesidad de una mayor reflexión sobre los efectos de los principios de residencia y de emisión en el ámbito del ITF, o el Programa de trabajo de la Presidencia letona para el ECOFIN de 19 de enero de 2015, en el que se recoge la voluntad decidida por proseguir con la implementación de la Propuesta de Directiva por la que se establece la cooperación reforzada en el ámbito del ITF (5335/15, ECOFIN 29). Asimismo, es claro exponente de que el debate sobre el futuro ITF continúa abierto, la nota de la Presidencia para el ECOFIN, de 29 de noviembre de 2015 (n.º del documento 14415/15 FISC 168 ECOFIN 912), en la que se pone de relieve la discusión existente sobre los elementos esenciales del ITF, en particular, el ámbito de aplicación territorial del impuesto. A este respecto, se reconoce que la aplicación de los principios de emisión y de residencia está siendo una cuestión intensamente discutida, estando sometido aun a debate cómo se podría combinar tales principios a la hora de definir el ámbito de aplicación del ITF.
Recientemente, diez de los once Estados miembros partidarios de introducir un ITF mediante el mecanismo de la cooperación reforzada (a excepción de Estonia que ha abandonado el proyecto de la cooperación reforzada) han declarado cuáles deberían ser los principios que informen el futuro ITF, reafirmando los cuestionados principios de emisión y de la contraparte. A este respecto, aunque los Estados participantes vienen a confirmar los principios basilares que deberían informar el futuro ITF (declarando expresamente que se ha seguir con la propuesta de la Comisión en lo que concierne al ámbito territorial de aplicación, e incluyendo los cuestionados principios de emisión y de la contraparte), se subraya que, a la luz de las controversias suscitadas y de la oposición de algunos Estados miembros, los sucesivos trabajos deberán continuar en el seno del Consejo, a fin de obtener resultados satisfactorios para todos los Estados miembros participantes y no participantes (véanse las Conclusiones de la Reunión del Consejo de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2015, n.º 15068/15, Lengua del documento: inglés, francés).

2 Keynes, J. M.: *General theory of employment, interest rates and Money*, Harcourt Brace & World, 1936.

3 Tobin, J.: «A proposal for international monetary reform», en *Eastern Economic Journal*, 4, 1978.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

los planteamientos de ambos autores, no solo son el germen de los sucesivos posicionamientos político-académicos, sino que sus propuestas y las actuales participan de un propósito nuclear, a saber, minimizar la especulación de los mercados financieros.

Así, el espíritu que insufla los planteamientos actuales se cohonesta con los postulados de los citados autores al entender el tributo como una medida fiscal dirigida a combatir las transacciones especulativas, lo que introduciría una mayor estabilidad en los mercados. Comparten también otros aspectos, *ad exemplum*, se propone un tipo impositivo reducido, se resalta su potencial recaudador y se aspira a un tributo de carácter global.

No obstante, concurren notables divergencias entre las propuestas, como el ámbito de aplicación. Por una parte, Tobin se interesa por un tributo sobre las transacciones monetarias internacionales, mientras que las propuestas actuales exceden sobremanera de ese escueto ámbito de aplicación, proponiendo que se grave el conjunto de las actividades o transacciones financieras[4].

Lo anterior no resulta baladí porque serán estos aspectos lo que polarizarán, de forma capital, los futuros debates académicos y políticos a nivel internacional, asumiéndose posiciones diametralmente opuestas a favor o en contra de la exacción objeto de análisis.

No obstante, si bien es cierto que a propósito de cada una de las crisis que se fueron sucediendo a lo largo del siglo XX emergía esta figura fiscal como parte de las soluciones a adoptar[5], la crisis económico-financiera actual introduce un elemento distintivo central.

El componente social se instaura como eje basilar del debate en detrimento de los aspectos técnicos. En otras palabras, el desgaste de los Estados, y en especial el empobrecimiento injusto de una ciudadanía conminada a sufragar los desmanes del sector financiero, provocan un giro de tuerca en el debate político, focalizándose inicialmente ya no tanto en las objeciones técnicas que pudieran plantearse, sino en dar respuesta a los problemas sociales que la actuación de un sector descontrolado había generado. Por lo tanto, se cristaliza en el ideario de los distintos foros internacionales y europeos la idea de que el sector financiero ha desempeñado un papel fundamental en el desencadenamiento de la crisis, pero han sido los poderes públicos y los ciudadanos en su conjunto quienes han tenido que soportar los costes de la misma.

En este sentido, la virulencia de la crisis sobre los sectores más débiles de la población ha modulado el discurso adquiriendo, en una etapa inicial, una dimensión más social que económica, planteándose que los fondos obtenidos podrían emplearse para llevar a cabo futuros rescates bancarios cuando fueran necesarios y, de este modo, el coste de estos rescates no tendría que ser paga-

---

4 Un estudio más profuso de los antecedentes históricos de este tributo lo encontramos en Kitomilides y González, A. R.: «The EU Financial Transaction Tax: Antecedents and current debate», en *Panoeconomics*, 3, 2013, págs. 311-321.

5 González Méndez, A.: «La crisis económica y financiera de la Unión Europea y el Impuesto sobre Transacciones Financieras. Su contribución al objetivo de estabilidad», en *Crónica Presupuestaria*, n.º 1/2013, pág. 288.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

do directamente por los ciudadanos mediante sus impuestos, sino que sería soportado por el propio sector financiero.

Es expresivo de este cariz social que caracteriza al debate inicial el propio título del informe que el G20 solicita, tras la reunión de Pittsburg (2009), al Fondo Monetario Internacional intitulado «Una contribución justa y sustancial por parte del sector financiero». Podríamos convenir que, a partir de este momento, comienza a gestarse, nuevamente, un interés sustancial por un ITF. Así las cosas, el Consejo Europeo, en la reunión celebrada los días 10 y 11 de diciembre de 2009, lanza una petición análoga al Fondo Monetario Internacional, con mención expresa de «una tasa mundial sobre transacciones financieras»[6] .

Posteriormente, el Comité Económico y Social Europeo presentó el 18 de febrero de 2010 un dictamen de iniciativa sobre el ITF[7] y el Parlamento Europeo adopta el 10 de marzo de 2010 una resolución sobre una financiación innovadora a escala mundial y europea, que además pueda contribuir al presupuesto de la UE[8] .

Entre medias del debate político-institucional, académicos y organizaciones de la sociedad civil[9] empiezan a poner el acento en la oportunidad de introducir un impuesto de estas características. Son múltiples los razonamientos que se apuntan en el seno de los foros internacionales en los que se trata este tema. A modo de ejemplo, se arguye que un ITF operaría de escudo protector ante los riesgos sistémicos del sector financiero, supondría un medio de salvaguardarse de futuras crisis financieras y de compensar al sector público por los rescates financieros, ayudaría a redistribuir equitativamente la riqueza y pondría fin a la infratributación del sector.

Esta plétora de bondades que se anudan a la introducción de un ITF asumidas no solo por los más autorizados académicos, sino, lo que es más importante, por los máximos representantes políticos e institucionales, hacía vislumbrar la implementación exitosa del tributo.

Sin embargo, en la reunión del G20 en Toronto, celebrada el 26 y 27 de junio de 2010, se comprueban las reticencias del algunos Estados que sostenían planteamientos diferentes[10], lo que en cierta medida enfría el súbito ímpetu del debate en torno al ITF.

---

6 Conclusiones del Consejo Europeo de 11 de diciembre de 2009 (EUCO 6/09).

7 Dictamen de iniciativa sobre el ITF (2011/C 44/14).

8 Resolución del Parlamento Europeo en la que solicita a la Comisión y al Consejo diseñar un ITF cuyos ingresos permitieran financiar la cooperación al desarrollo, ayudar a los países en desarrollo en la lucha contra el cambio climático, así como contribuir al presupuesto de la UE.

9 Sobresalen organizaciones e iniciativas, tales como, *Robin Hood Tax*, *Tax Justice Network* o la Coalición de Europeos para la Reforma Financiera que urge al G20 a dar pasos certeros a la hora de introducir un ITF.

10 Es ilustrativa de este vaivén político la propia postura del Reino Unido en lo concerniente a este impuesto. Téngase presente que es el Reino Unido, comandado por su entonces Primer Ministro, Gordon Brown, el que insta inicialmente al G20 a analizar esta cuestión, y, posteriormente, tras el cambio ideológico del Gobierno, se convierte en el más férreo combatiente en contra de este tributo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La reunión del G20 en Cannes, en fecha de 3 de noviembre de 2011, no logra consensuar una postura uniforme entre los distintos Estados sobre la necesidad de implantar un ITF. Ahora bien, podemos advertir de que, en la actualidad, el debate no ha fenecido por completo, sino que continúan apareciendo iniciativas tanto a nivel comunitario como internacional[11].

Advertidos los recelos de numerosos Estados a la hora de implantar un ITF, y huérfana de los apoyos internacionales que la ejecución de una medida fiscal de este calibre requiere, la UE, forzada por el propósito de Alemania y Francia, decidió asumir el protagonismo. Es llamativo, sin embargo, el viraje que la Comisión protagoniza respecto del ITF, aseverando, en un primer momento, que tal tributo contravendría el Derecho de la Unión[12] y asumiendo, posteriormente, en el curso del debate, una defensa numantina de la compatibilidad del ITF con las libertades comunitarias.

En octubre de 2010, la Comisión focalizó su estudio sobre las ventajas e inconvenientes de las dos principales figuras propuestas por el Fondo Monetario Internacional: un impuesto sobre la actividad financiera y un impuesto sobre las transacciones financieras, sin llegar a apostar por ninguno de ellos. En lo concerniente al ITF, la Comisión ahonda en cuestiones capitales, tales como la redistribución de la renta, el potencial de ingresos, la estabilización de los mercados, la merma de la negociación especulativa a corto plazo o los efectos perniciosos de deslocalización y elusión fiscal[13].

A renglón seguido, la Comisión abunda sobre esta cuestión en su Comunicación de 19 de octubre de 2010, inclinándose hacia la creación de un impuesto comunitario sobre las actividades financieras[14].

Empero, el Parlamento Europeo, por medio de su Resolución de 8 de marzo de 2011[15], fija la postura del debate. En primer lugar, propone la creación de un impuesto que «mejoraría el funcionamiento de los mercados al reducir la especulación» y que «contribuiría a financiar bienes públicos mundiales y a reducir los déficits públicos». En segundo lugar, y sin renunciar preferentemente a su introducción a escala mundial, considera que, en su defecto, «la UE debe aplicar un ITF a escala europea, como primer paso», y urge a la Comisión a que presente iniciativas legislativas concretas en este sentido.

---

11 Es exponente de que el debate sobre el ITF aún mantiene notable trascendencia el hecho de que en el seno del Congreso de los Estados Unidos de América se continúe proponiendo un impuesto sobre transacciones con acciones, bonos y derivados (HR 1579-113 US *Congress*, de 16 de abril de 2013).

12 *Vid.* respuestas a las preguntas E-2699/2004 y H-0264/01.

13 Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, sobre Fiscalidad del Sector Financiero, de 7 de octubre de 2010 (COM/2010/0549/final).

14 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social, al Comité de las Regiones y los Parlamentos Nacionales, sobre la Revisión del Presupuesto de la UE, de 19 de octubre de 2010 [COM (2010) 700 final], págs. 29 a 32.

15 Resolución de 8 de marzo de 2011, sobre una financiación innovadora a escala mundial y europea.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Así pues, la Comisión, siguiendo la estela marcada, elabora la Propuesta de Directiva de 28 de septiembre de 2011[16]. Dicha propuesta trató de consensuarse en el seno de la UE, sin embargo, nos topamos, nuevamente, ante la negativa de diversos Estados miembros, que rechazaron, airadamente, la posibilidad de establecer un tributo armonizado en todos los países de la Unión. Ante tales circunstancias, se impulsa la génesis de una cooperación reforzada entre los miembros partidarios, resultando, tras los trámites oportunos, la Propuesta de Directiva de 14 de febrero de 2013[17].

Llama la atención, en este punto, la premura inicial que la Unión tuvo en lo tocante a la implantación de un ITF europeo. Así, el *iter* seguido por las instituciones europeas comprende una concatenación sucesiva de acciones concretas[18] que ponían de manifiesto la férrea convicción de algunas instituciones comunitarias por establecer un impuesto a las transacciones financieras. Sin embargo, actualmente, aunque el debate sigue abierto, concurren múltiples razones de índole política, económica y jurídica que obstaculizan la implementación efectiva del ITF.

III. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DE 14 DE FEBRERO DE 2013

Con carácter previo, conviene poner de manifiesto que la actual propuesta de directiva se cimienta en la mayoría de sus previsiones sobre la anterior Propuesta de Directiva de 28 de septiembre de 2011.

En síntesis, el texto actual plasma, casi con plena literalidad, las consideraciones de la propuesta primitiva, especialmente, en lo referente al ámbito de aplicación y a los objetivos, entre los que destacan, asegurar una contribución justa de las entidades financieras a los gastos generados por la crisis[19], lograr una mayor eficiencia y estabilidad de los mercados financieros, desincenti-

16 Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común de ITF y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE. Dicha propuesta fue ratificada por el Comité de las Regiones, y por el Comité Económico y Social Europeo por medio de sus Dictámenes de 15 de febrero y 29 de marzo de 2012, respectivamente, y por el Parlamento Europeo a través de su Resolución legislativa de 23 de mayo de 2012.

17 Propuesta de Directiva del Consejo de 14 de febrero de 2013, por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto sobre Transacciones Financieras. Los Estados miembros participantes son: Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Francia, Grecia, Italia y Portugal.

18 Publicación por la Comisión de la Propuesta de Directiva (28 de septiembre de 2011), debate por el Consejo fiscal de los aspectos técnico-prácticos de un ITF europeo (5 de diciembre de 2011); acuerdo favorable de nueve Estados miembros sobre el procedimiento de cooperación reforzada (7 de febrero de 2012); solicitud de Francia y Alemania a la Comisión de una propuesta de Directiva para la introducción de un ITF a través de una cooperación reforzada (29 de septiembre de 2012); apoyo de la Comisión al mecanismo de cooperación reforzada (23 de octubre de 2012); aprobación por el Consejo del mecanismo de cooperación reforzada (22 de enero de 2013); Decisión 2013/52/UE; publicación de la Propuesta de Directiva (14 de febrero de 2013).

19 No obstante, algunos autores y el propio Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea han puesto de manifiesto que no todas las entidades financieras han contribuido de forma igual a la crisis por lo que, en el supuesto de «entidades inocentes», efectivamente gravadas, no habría un vínculo o nexo directo entre la causa y la consecuencia.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

vando las prácticas especulativas[20], armonizar la legislación relativa a la fiscalidad indirecta sobre las transacciones financieras y contribuir al buen funcionamiento del mercado interior evitando su fragmentación y la deslocalización de las transacciones.

Abundando en lo anterior, la propuesta tiene como objetivo estabilizar los precios, mitigar la volatilidad de los mercados y asegurar el funcionamiento del mercado interior. Empero, no faltan voces discrepantes[21] que apuntan que tal objetivo no sería admisible porque se trata de un argumento excesivamente genérico que podría justificar numerosas restricciones a las libertades. Recuérdese que, en ese sentido, el TJUE ha rechazado la posibilidad de justificar restricciones con base en objetivos de carácter general contenidos en el tratado por la inseguridad jurídica que genera.

Por otro lado, se mantiene el establecimiento de la entidad como criterio de conexión así como la regulación de la base imponible, los tipos impositivos y el obligado tributario.

Al igual que en la propuesta original, el ITF tendrá tipos bajos, una amplia base imponible y redes de seguridad frente a la posibilidad de relocalización del sector financiero. Del mismo modo, será aplicable el «principio de residencia», que implica el devengo del impuesto si alguna de las partes de una transacción está establecida en un Estado miembro participante, con independencia del lugar en donde se realiza. Esto ocurre, tanto si la entidad financiera que participa en la transacción está establecida en la zona de aplicación del ITF, como si actúa en nombre de una parte establecida en dicho territorio.

Sin embargo, no podemos compartir esta opinión en la medida en que no se trata de exigir responsabilidades jurídicas al sector financiero por las consecuencias nefastas de la crisis económica, a través del impuesto que habrían de soportar, sino que la implementación de un ITF ha de ser examinada desde una perspectiva de justicia tributaria. Cuando se dice que el ITF estaría destinado a obtener del sector financiero una contribución justa y sustancial a la financiación pública de los costes generados por la crisis económica, no se está imputando culpabilidades, sino que hace referencia, sencillamente, a que es justo, razonable y equitativo que este sector, al igual que lo hacen otros colectivos económicos, contribuya al sostenimiento de los presupuestos que sufragan los bienes y servicios públicos.

20 Se discute si realmente el ITF es un mecanismo idóneo destinado a resolver los principales problemas que manifiesta el sector financiero y que se muestran como las causas fundamentales de la crisis financiera. De ahí que la crítica comience por aseverar que el ITF resulta una medida fiscal totalmente ajena a los elementos que han sido identificados como las causas de la crisis. Por ejemplo, se denuncia que el ITF no se dirige contra el excesivo apalancamiento o la cobertura inadecuada de liquidez, ni minimiza las actividades principales que ocasionan el riesgo sistémico (por ejemplo, el excesivo tamaño de las entidades financieras o la interconectividad entre ellas), ni siquiera tiene un mínimo impacto a la hora de disuadir de realizar actividades en los mercados de CDS (*Credit Default Swaps*), MBS u otras transacciones con productos derivados asumidas como las principales actividades especulativas. *Vid*. Kaiding, J.: «The Financial Transaction Tax: the way forward for the European Unión?», en *EC Tax Review*, 2014, Issue 1, pág. 39. En sentido diametralmente opuesto, *vid*. Schäfer: «Financial Transaction Tax contributes to more sustainability in financial markets», en *Intereconomics*, Leibniz Information Centre for Economics, 2012, págs. 76-80.

21 *Vid*. Kaiding, J.: «The Financial Transaction Tax: the way forward for the European Unión?», cit., pág. 40, quien considera que tales argumentos no han sido validados ni por la teoría económica ni por la práctica de los mercados, es más, la propia Comisión, en el *Executive Summary of the Impact Assesment* (COM 2001/594), parece dudar de los efectos positivos sobre la volatilidad, poniendo de manifiesto que la literatura científica, a este respecto, es absolutamente inconcluyente.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Asimismo, el ITF no se aplicará a las actividades financieras diarias de los ciudadanos y de las empresas (por ejemplo, préstamos, pagos, seguros, depósitos, etc.), a fin de proteger a la economía real, y tampoco a las tradicionales actividades bancarias de inversión en el contexto de la captación de capitales ni a las transacciones financieras efectuadas en el marco de operaciones de reestructuración[22].

Sin embargo, una lectura atenta de la propuesta actual permite advertir cambios notables destinados, principalmente, a introducir mayor claridad desde un punto de vista legal y reforzar las previsiones que conciernen al fraude y a la elusión fiscal, y precisamente entre las novedades más sobresalientes está el principio de emisión sancionado por el artículo 4.1 g) de la propuesta de directiva que será objeto de análisis del presente trabajo. Este principio ha sido introducido como último resorte a petición de los Estados participantes y opera como medida frente a la elusión fiscal, y se completa, desde la óptica del ámbito territorial, con el principio de residencia, el cual conserva su preeminencia en lo que a la aplicación del impuesto se refiere. En suma, con vistas a reforzar la lucha contra la evasión de impuestos, se recurre a una serie de normas según las cuales la tributación se guía en «última instancia» por el principio de emisión, que tiene como función complementar el criterio de territorialidad.

Se introducen, pues, precisiones técnicas y modificaciones que mejoran la configuración del tributo. A mayor abundamiento, se modifican determinados criterios de sujeción y se prevé la exclusión del tributo de ciertas entidades y transacciones. Y, finalmente, se acude al excepcional mecanismo de cooperación reforzada cuyos requisitos vienen sancionados por los artículos 326 a 334 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Hemos de tener presente que la cooperación reforzada se trata de un instrumento de último recurso, que posibilita a un subgrupo de Estados miembros participantes, sujetos al cumplimiento de algunas condiciones, a introducir medidas que únicamente les vinculan a ellos[23].

Centrándonos en lo que aquí nos ocupa, huelga analizar el ámbito territorial de aplicación del ITF delimitado a partir de las normas establecidas en el artículo 4 de la propuesta, en particular, circunscribiremos nuestro estudio en torno al «principio de la contraparte» y al «principio de emisión». Como hemos mentado, no solo ciertos académicos[24] y Estados miembros[25] reacios a

---

22 La propuesta también excluye las actividades de refinanciación, la política monetaria y la gestión de la deuda pública. Por consiguiente, quedarán exentas del impuesto las transacciones con los bancos centrales y el Banco Central Europeo, con la Facilidad Europea de Estabilización Financiera y el Mecanismo Europeo de Estabilidad y con la UE.

23 Interesa destacar, por su excepcionalidad, que solamente se acude a este instrumento con ocasión del procedimiento de divorcio y separación legal y en el ámbito de la patente unitaria. Este dato es sumamente revelador de la aptitud favorable de los Estados miembros participantes que no cejan en su empeño de introducir un ITF europeo.

24 *Vid.* Englisch, J.; Vella, J. y Yevgenyeva, A.: «The financial transaction tax proposal under the enhanced cooperation procedure: legal and practical consideration» en *British Tax Review*, n.º 5, 2013, págs. 620-637.

25 Así se ha elevado por parte del Reino Unido un recurso ante el Tribunal de Justicia por el que se solicita que se pronuncie acerca de la posible violación del Derecho de la Unión, con cita del artículo 327 del TFUE, y del Derecho inter-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

la implementación de la medida fiscal analizada han llamado la atención sobre la posible conculcación del Derecho comunitario en razón de lo dispuesto por el artículo 4 de la propuesta, sino que el propio Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea, a través de su reciente informe de 6 de septiembre de 2013[26], pone en entredicho la legalidad del principio de la contraparte y de emisión establecidos al amparo de las letras f) y g) del artículo 4.1 de la propuesta[27].

A tenor del artículo 4 de la propuesta se recoge una suerte de puntos de conexión de diversa naturaleza, entre los que se encuentran el criterio de la contraparte y el del lugar de emisión. Ambos *connecting factors* operan como criterios concretos a partir de los cuales la entidad financiera se entiende establecida en el territorio de un Estado miembro participante.

En este orden de cosas, el principio de la contraparte (*counterparty principle*) implica que una institución financiera, aun no reuniendo ninguno de los otros criterios[28], podrá ser responsa-

---

nacional consuetudinario (asunto C-209/13, Reino Unido contra el Consejo de la Unión Europea). De forma sintética, el Reino Unido sostiene que el ITF propuesto tiene efectos extraterritoriales debido al «principio de la contraparte» y al «principio del lugar de emisión», y además menoscaba los derechos y competencias de los Estados miembros no participantes, por lo que la Decisión que autoriza la cooperación reforzada ha infringido el artículo 327 del TFUE y el Derecho internacional. Dicho asunto ha sido resuelto por la Sentencia de 30 de abril de 2014, en la cual después de tildar al recurso planteado de prematuro, se subraya que el control del tribunal se ha de referir a si la Decisión del Consejo por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del ITF es válida por reunir los requisitos de fondo y procedimiento establecidos por los artículos 20 y 326 a 334 del TFUE. Si bien precisa que el referido control del tribunal no debe confundirse con el que puede llevarse a cabo en el marco de un recurso de anulación posterior con respecto a un acto adoptado para la aplicación de la cooperación reforzada que se ha autorizado, argumenta, en desestimación de las pretensiones del Reino Unido, que los principios de tributación controvertidos que, según los actores despliegan efectos ilegales, «no son en modo alguno elementos constitutivos de la Decisión impugnada que solo tiene por objeto autorizar a once Estados miembros a instaurar entre sí una cooperación reforzada para establecer un sistema común de ITF con observancia de las disposiciones pertinentes de los Tratados».

26 Opinión del Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2013, sobre la legalidad del principio de la contraparte [art. 4.1 f) de la Propuesta de Directiva del Consejo por el que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto sobre las Transacciones Financieras], n.º 13412/13, *Interinstitutional File* 2013/0045 (CNS).

27 El artículo 4 de la propuesta sanciona que «1. A los fines de la presente Directiva, una entidad financiera se considerará establecida en el territorio de un Estado miembro participante siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

[...]

f) que sea parte, actuando por cuenta propia o por cuenta de terceros, o que actúe en nombre de una de las partes, en una transacción financiera con otra entidad financiera establecida en ese Estado miembro de conformidad con lo dispuesto en las letras a), b), c), d) o e), o con una parte establecida en el territorio de ese Estado miembro y que no sea una entidad financiera;

g) que sea parte, actuando por cuenta propia o por cuenta de terceros, o que actúe en nombre de una de las partes, en una transacción financiera con un producto estructurado o con uno de los instrumentos financieros a que se refiere el anexo I, sección C, de la Directiva 2004/39/CE, emitidos en el territorio de dicho Estado miembro, a excepción de los instrumentos mencionados en los puntos 4 a 10 de esa sección que no se negocien en una plataforma organizada».

28 Cabe precisar que el decálogo de criterios sancionados por el artículo 4 se utiliza de modo jerarquizado en el sentido de que si concurren más de uno de estos puntos de conexión, la determinación del Estado miembro participante en el que se considere establecida la entidad financiera se realizará tomando en consideración la primera condición de la

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ble del pago del tributo si la contraparte es considerada establecida en un Estado miembro participante. A título de ejemplo, piénsese en un grupo empresarial belga que transfiere acciones de su filial turca a un grupo empresarial luxemburgués, ambos considerados, a los efectos del impuesto, entidades financieras. Bajo las consideraciones del principio de la contraparte, el grupo luxemburgués será considerado establecido en Bélgica[29] sobre la base de que la otra parte en la transacción está establecida en este Estado miembro participante[30].

A continuación, se sanciona el principio de emisión (*issuance principle*) como criterio de cierre frente a una posible elusión fiscal del impuesto. Como resultado del principio de emisión, las transacciones financieras con productos estructurados y con los instrumentos financieros descritos en la propuesta, emitidos en el territorio de un Estado miembro participante, estarán sujetas al impuesto incluso si fuesen objeto de transacción por entidades financieras no establecidas en un Estado miembro participante.

Este principio fue introducido a propuesta del Parlamento Europeo que, consciente de los riesgos de deslocalización, sugirió en el análisis del borrador previo la posibilidad de introducir el criterio de emisión[31]. También, numerosos académicos como Blakemore, Vella, Vogel, Cortez o Henkow[32] alertaron de que determinadas transacciones financieras entre dos entidades residentes sobre instrumentos financieros emitidos en la zona del impuesto podrían ser deslocalizadas por ambas partes hacia filiales u otras entidades establecidas fuera del territorio de la exacción tributaria. Como bien apunta Hernández Gonzalez Barrera[33] «el hecho de que las transacciones se sujetaran por razón de residencia de los sujetos o entidades intervinientes empujaba a que las entidades financieras residenciaran filiales o sucursales fuera del territorio de

---

lista que se cumpla en orden descendente. Es decir, en primer lugar, se aplicarán los puntos de conexión de la letra a) y b) del artículo 4 de la propuesta que recogen el principio del lugar de transacción (*passport principle*) y posteriormente los criterios de las letras c), d) y e) que se refieren específicamente al principio de residencia *stricto sensu* (domicilio social, dirección permanente o residencia habitual).

29 Téngase presente que una de las entidades financieras en la transacción radica en Luxemburgo que es un Estado miembro no participante.

30 Hernández González Barrera considera que la cláusula resulta acertada a todas luces, puesto que, de no operarse de esta forma, existiría un incentivo claro de los inversores residentes en los Estados miembros partícipes para suscribir sus transacciones financieras con entidades financieras no residentes. De este modo, se equiparan aquellas entidades financieras sometidas a la soberanía fiscal del tributo de forma directa por razón de su conexión territorial, con aquellas no residentes. *Cfr*. Hernández González Barrera, P. A.: «La Propuesta de la Unión Europea para el Impuesto sobre Transacciones Financieras en el marco de la cooperación reforzada: entre justicia tributaria, recaudación y restricción a las libertades comunitarias», *RCyT*. CEF, n.º 368, noviembre 2013, pág. 105.

31 Resolución legislativa del Parlamento europeo de 23 de mayo de 2012, enmiendas 7 y 18.

32 Véanse, por ejemplo, Vogel, T. y Cortez, B.: «The Commission's Proposal to introduce an EU Financial Transaction Tax», en *European Taxation*, IBFD, febrero/marzo, 2012 pág. 83 y Henkow, O.: «The Commission's Proposal for a Common System of Financial Transaction Tax: a legal appraisal», en *EC Tax Review*, 2012, 1, págs. 5-6.

33 *Cfr*. «La Propuesta de la Unión Europea para el Impuesto sobre Transacciones Financieras en el marco de la cooperación reforzada: entre justicia tributaria, recaudación y restricción a las libertades comunitarias», cit., págs. 116 y 117.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

aplicación del impuesto para atribuir a ellas tales transacciones. Sin embargo, la inclusión de la cláusula de emisión cierra parcialmente esta posibilidad para los supuestos de negociación de valores sobre instrumentos financieros emitidos en el territorio de los Estados participantes, o en el caso de derivados, de aquellos negociados en mercados organizados». Se evidencia, por tanto, que el objetivo de introducir este principio de emisión responde a la necesidad de cercenar la deslocalización de las transacciones[34].

A título de ejemplo, y en aras de clarificar el principio de emisión, piénsese en un banco norteamericano y un banco chino que intercambian acciones emitidas en Bélgica y en Francia respectivamente. En razón al principio de emisión, ambas entidades de crédito serán consideradas establecidas en Bélgica y en Francia por estar las acciones emitidas en el territorio de ambos Estados miembros participantes.

Por ende, dicha operación dará lugar a dos transacciones financieras sujetas a gravamen, por lo que ambas entidades estarán obligadas a pagar el impuesto en Bélgica y en Francia.

Otro ejemplo del mentado principio se observa en el siguiente supuesto de hecho: un fondo japonés, considerado entidad financiera a los efectos del impuesto, transfiere obligaciones italianas a un banco norteamericano. Si bien es cierto que ambas entidades financieras residen fuera del territorio del impuesto serán consideradas establecidas en Italia por el hecho de que las obligaciones han sido emitidas en este Estado participante.

Ahora bien, algunos autores han sostenido que el citado principio despliega efectos no compatibles con su legítimo objetivo. Estos autores mantienen que, si bien, el principio de emisión bloqueará parte de la evasión fiscal que se pretenda por medio de la deslocalización de las actividades o entidades fuera de los Estados miembros participantes, sin embargo, el principio va más allá de su objetivo antievasión. Bombeke, Bleus o Kaiding[35] entienden que si bien el principio de emisión, como criterio de último recurso del principio de residencia, puede llegar a robustecer las medidas de la propuesta, no solucionará, de modo definitivo, el problema de la deslocalización.

Así las cosas, hemos de adelantar que cierto sector de la *opinio iuris* y el Consejo de la Unión Europea a través de su servicio jurídico consideran que la utilización de los dos principios sobre los que pivota el ámbito territorial de aplicación, a saber, el principio de la contraparte y el principio del lugar de emisión, despliegan efectos contrarios al Derecho de la Unión.

---

34 En este sentido, recientemente, los Estados miembros participantes han declarado que, por lo que se refiere a las acciones sometida a gravamen, si bien se ha de seguir la Propuesta de la Comisión en lo que concierne al ámbito territorial de ampliación del impuesto, puntualizan que se está debatiendo si sería más sensato comenzar por aplicar el impuesto únicamente a las acciones emitidas en los Estados miembros participantes en la cooperación reforzada, bajo la consideración del riesgo de deslocalización y los costes administrativos (Conclusiones de la Reunión del Consejo de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2015, cit.).

35 *Vid.*, en este sentido, Bombeke, G. y Bleus, E.: «Financial Transaction Tax», en *Intertax*, volumen 41, n.º 10, 2013, pág. 554. Kaiding, J.: «The Financial Transaction Tax: the way forward for the European Unión?», cit., pág. 38.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Grosso modo, el Servicio jurídico del Consejo de la Unión considera que el mencionado precepto contraviene los postulados del Derecho internacional que limitan la tributación extraterritorial, el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales de la UE, en especial, la libre circulación de capitales. Así las cosas, esgrime que la adopción del ITF mediante el mecanismo de la cooperación reforzada no se ajusta a lo dispuesto por el artículo 326 y siguientes del TFUE en la medida en que se vulnerarían los derechos de los demás Estados miembros y se introducirían distorsiones en la competencia entre ellos.

Al calor de la opinión vertida por el Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea, los Servicios legales de la Comisión revisan la directiva propuesta, analizan y refutan con una sólida base jurídica las argumentaciones contenidas en aquel informe, llegando a la conclusión de que el artículo 4.1 f) que recoge el principio de la contraparte: 1) Respeta los requisitos generalmente aceptados del Derecho internacional en lo que concierne a la existencia y ejercicio de la jurisdicción fiscal y no genera ningún efecto extraterritorial ilegal. 2) Respeta, completamente, las competencias, derechos y obligaciones de los Estados miembros no participantes en el marco de la cooperación reforzada, por lo que resulta compatible con el artículo 327 del TFUE. 3) Está en consonancia con las demás normas del Derecho primario de la Unión, en particular, con las libertades fundamentales, y no genera discriminación alguna entre las instituciones financieras ni distorsión de la competencia[36].

En consecuencia, se advierte de que el artículo 4 de la propuesta de directiva, tal y como está configurado, ha planteado numerosos puntos de fricción, generando un debate que merece una especial atención. Por ello, constituirán el objeto de análisis del siguiente epígrafe aquellas cuestiones que han suscitado discusión sobre la legalidad del ITF.

IV. ANÁLISIS DE LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

4.1. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y LA LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

Como hemos tenido oportunidad de comprobar, nos encontramos ante un tributo que gravaría las transacciones financieras que se lleven a cabo en los mercados de capital de la UE, por lo que la cuestión que hemos de plantearnos, *prima facie*, es si tal medida fiscal es compatible con el Derecho primario de la Unión, particularmente, si supone una restricción a la libertad de circulación de capitales.

Se suscitan tres interrogantes fundamentales a la hora de analizar esta cuestión. En primer lugar, habremos de determinar si el ITF propuesto entra dentro de la esfera de las libertades de circula-

36 *Vid.* respuesta de los Servicios jurídicos de la Comisión a la opinión del Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea sobre la legalidad del principio de la contraparte de 9 de octubre de 2013, Ref. Ares (2013) 3213552.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ción y, particularmente, si se encuadraría dentro del ámbito de la libre circulación de capitales o de prestación de servicios. Si el ITF cae en el ámbito de la libertad de capitales, habremos de precisar si el impuesto supone una restricción a dicha libertad o una auténtica discriminación. Y por último, así fuera, habremos de analizar si esta exacción fiscal está justificada bajo alguna *rule of reason*.

Como punto de partida, y en la medida en que el impuesto recae sobre servicios financieros, hemos de preguntarnos si el ITF se encuadra dentro del ámbito de la libertad de prestación de servicios.

Según la doctrina del TJUE, cuando nos encontramos ante una materia fiscal en la que están presentes ambas libertades, la preeminencia entre una y otra se resuelve como una cuestión de causalidad. Es decir, se habrá de analizar si existe una conexión suficiente entre la libre prestación de servicios y la medida fiscal en cuestión. Un ejemplo es el caso *Dijkman*[37] en el que el tribunal consideró que las cuestiones referentes a la prestación de servicios eran secundarias o accidentales respecto de las cuestiones relativas a la libre circulación de capitales. Por el contrario, en los casos *Bachmann*[38] y *Fidium Finanz*[39], el tribunal dio prioridad a la libre prestación de servicios en razón de que la conexión entre la libre circulación de capitales y la medida controvertida era demasiado débil e indirecta.

Así las cosas, y teniendo en cuenta la doctrina del tribunal, aunque si bien es cierto que el ITF podría hacer menos atractiva la prestación de servicios financieros, consideramos que, desde la óptica del impuesto, tal restricción a la libertad de prestación de servicios debe ser entendida como una consecuencia indirecta de la posible restricción de la libertad de circulación de capitales[40]. Por ello, en nuestra opinión, el ITF deberá ser analizado a la luz de la libre circulación de capitales.

Centrado el tema en la órbita de la libre circulación de capitales, hemos de advertir, en primera instancia, de que la noción de transacción financiera coincide con la definición de movimientos de capitales. En este sentido, aunque no existe una definición legal de este concepto[41], sin embargo, en *Luisi y Carbone*[42], el tribunal sostuvo que, en términos generales, los movimientos de capital son ope-

37 Sentencia de 1 de julio de 2009, *Dijkman*, C-233/09.

38 Sentencia de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90.

39 Sentencia de 3 de octubre de 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04.

40 Véase, por analogía, la sentencia *Fidium Finanz*, cit.

41 En este sentido, el TJUE ha recurrido, en numerosas ocasiones, como guía para definir el concepto de movimiento de capital al Anexo Primero de la Directiva 88/361 CEE del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado. Véase, la Sentencia, *Manfred Trummer & Peter Mayer*, C-222/97, en la que el tribunal dispone que «aunque el Tratado CE no define los conceptos de movimientos de capitales y de pagos no obstante, en la medida en que el artículo 73 B del Tratado CE reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque esta haya sido adoptada sobre la base del artículo 69 y del apartado 1 del artículo 70 del Tratado CEE, entretanto sustituidos por los artículos 73 B y siguientes del Tratado CE, la nomenclatura de los movimientos de capitales que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de su entrada en vigor para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo».

42 Sentencias de 31 de enero de 1984, *Luisi y Carbone*, C-286/82 y C-26/83.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

raciones financieras que tienen por objeto sustancial la colocación o la inversión de capital más que la remuneración de una prestación o servicio. Estas inversiones de capital comprenden las inversiones directas y las inversiones indirectas o *portfolio*[43]. Ambas formas de inversión están protegidas por el artículo 63 del TFUE que ha de ser interpretado ampliamente como comprensivo del capital físico y del monetario. Por ello, y en la medida de que el ITF gravará una amplia variedad de transacciones de capital, es claro, en efecto, que se moverá en el terreno de la libertad de circulación de capitales.

Consecuentemente, procede, a continuación, analizar si tal impuesto constituye una discriminación[44] o una restricción a dicha libertad fundamental.

De acuerdo con la doctrina del TJUE, la discriminación puede tener lugar bien porque el Estado aplica diferentes normas a situaciones comparables o bien porque aplica la misma norma a situaciones diferentes[45], lo que se conoce como discriminación directa o manifiesta. Por ejemplo, el TJUE ha admitido, en reiteradas ocasiones, que un trato fiscal diferenciado basado en el criterio de la residencia fiscal podría dar lugar a una discriminación[46].

Las libertades fundamentales no solo prohíben una discriminación directa basada en la nacionalidad, sino que protegen de cualquier forma de discriminación que, por aplicación de otros criterios de diferenciación, lleven aparejado el mismo efecto discriminatorio[47].

Asumidas las consideraciones anteriores, hemos de preguntarnos si el ITF supondría una medida fiscal discriminatoria.

En lo atinente a esta cuestión, el Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea considera que el ITF se erige como una medida fiscal discriminatoria. En este sentido, y a los efectos de ilustrar la aplicación discriminatoria, señala que, según el artículo 4, un Estado miembro participante sujeta a gravamen a: 1) Las entidades financieras que estén autorizadas por el Estado o tengan su residencia en su territorio, respecto de todas las transacciones mundiales; 2) Las entidades financieras residentes en un Estado miembro no participante o un tercer Estado, respecto de cualquier

---

43 Entre las primeras, podemos citar la inversión en forma de participación en una empresa mediante la posesión de acciones, destinada a participar de manera efectiva en la gestión y en el control de una sociedad, y por lo que respecta a las segundas, cabe referirse a las adquisiciones de títulos en el mercado de capitales, derivados u otros instrumentos financieros. Véase, en este sentido, la Sentencia de 4 de junio de 2002, *Comisión contra Portugal*, C-367/98.

44 Para un exhaustivo análisis del principio de no discriminación y su aplicación al ámbito tributario, véase, Iglesias Casais, J. M.: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Aranzadi, 2007, págs. 25 a 102.

45 Véanse, las Sentencias de 17 de julio de 1963, *República italiana contra Comisión*, C-13/63; de 5 de octubre de 1994, *Alemania contra Comisión*, C-280/93; de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93; de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97 y de 2 de octubre de 2003, *García Avello*, C-148/02.

46 Véase, por todas, la Sentencia de 13 de julio de 1993, *The Queen/Inland Revenue Commissioners, ex parte, Commerzbank*, C-330/91.

47 Véanse, las Sentencias de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, C-175/88; de 13 de julio de 1993, *The Queen/Inland Revenue Commissioners, ex parte, Commerzbank*, C-330/91, y de 7 de mayo de 1998, *Clear Car auto Servicies*, C-350/96, y en la doctrina Iglesias Casais, J. M.: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, cit., pág. 34, habla de discriminaciones indirectas o encubiertas.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

transacción financiera concluida con una contraparte establecida en su territorio. Sin embargo, alega que no se sujeta a gravamen a aquellas entidades financieras residentes en otro Estado miembro participante respecto de las transacciones concluidas con una contraparte establecida en su territorio.

Es decir, según su criterio, el principio de la contraparte se aplica de modo discriminatorio por el hecho de que se emplea, únicamente, cuando la transacción se realiza por una entidad financiera no residente en un Estado miembro participante con otra que sí lo está. Sin embargo, cuando se trata de transacciones concluidas por entidades financieras residentes en distintos Estados miembros participantes, dichas transacciones no se sujetan a gravamen en el Estado de la contraparte.

En otras palabras, el Servicio jurídico del Consejo entiende que se produce una «auténtica discriminación» por el hecho de que en situaciones idénticas desde el punto de vista territorial, las transacciones realizadas por las entidades financieras son tratadas de forma diferente dependiendo de si la entidad está establecida en otro Estado miembro participante (en este caso no abonaría el del pago del ITF al Estado miembro participante en el que la contraparte está localizada) o en un Estado que no participe en el marco de la cooperación reforzada (en este supuesto, la entidad sería responsable del pago del ITF al Estado miembro participante de su contraparte).

Expuesta la posición del asesor del Consejo, es dable reconocer que cuando se concluyen las transacciones entre una entidad residente en un Estado participante y otra residente en un Estado no participante, el primero de ellos tendrá derecho a dos pagos del ITF mientras que en el caso de transacciones realizadas entre entidades residentes en distintos Estados miembros participantes, el Estado participante de residencia tendrá derecho solo a un pago.

Ahora bien, téngase en cuenta que en el segundo supuesto el otro Estado participante podrá reclamar el impuesto a la entidad financiera establecida en su territorio. Por consiguiente, en ambas situaciones concurren dos posibles potestades tributarias. La única distinción entre ellas es que cuando se concluye una transacción entre dos entidades residentes en distintos Estados miembros participantes, la propuesta establece un mecanismo para la asignación de las soberanías. Sin embargo, no se puede concluir que la ausencia de tal mecanismo respecto de Estados miembros no participantes supone una discriminación.

Por otra parte, el Servicio jurídico del Consejo continúa su línea argumentativa diciendo que el reparto del poder tributario de los Estados miembros supone, *per se*, una discriminación de las entidades financiaras no residentes en Estados participantes en el caso de que estos aplicasen diferentes tipos de gravamen. Así, en opinión del servicio, mientras que una entidad financiera residente en el ámbito del ITF sería siempre responsable del pago de un mismo tipo establecido por su Estado de residencia, las entidades no residentes deberían, en principio, soportar los tipos que los diferentes Estados participantes estableciesen.

No obstante, ante tal *argumentatio*, cabría señalar que el hecho de que una entidad residente en un Estado miembro participante esté en todo momento sujeta a un mismo tipo impositivo, mientras que la entidad no residente podría enfrentarse a una variedad de once tipos diferentes según el Estado participante, no puede ser considerado discriminatorio. Estas son meras disparidades entre los diferentes regímenes fiscales de los Estados que existirán en la medida en que los sistemas tri-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

butarios de los Estados no estén, enteramente, armonizados. Al respecto es menester recordar que la jurisprudencia del TJUE no deja duda de que las divergencias objetivas entre la legislación de diferentes Estados miembros no constituye una violación de las libertades fundamentales.

Habida cuenta de las anteriores argumentaciones, y so capa de las previsiones de la propuesta, ante la pregunta de si el ITF se manifiesta como una medida fiscal discriminatoria, nuestra respuesta, teniendo en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ha de ser negativa, dado que el ITF recae sobre cualquier transacción financiera en la que, por lo menos, una de las partes intervinientes es una entidad establecida en un Estado miembro participante. Por todo ello, se ha de reconocer, fácilmente, que la medida fiscal examinada no hace distinción entre las transacciones internas y las transfronterizas, sino que se aplica a ambas categorías, por lo que estamos ante situaciones comparables que se someten a la misma norma.

Respecto a si el ITF propuesto podría suponer una restricción no discriminatoria, hemos de apreciar, en primera instancia, que tales restricciones responden a un concepto que opera automáticamente, con independencia del trato que se dispense a las distintas situaciones. Nos encontraremos ante una medida restrictiva si obstaculiza la actividad económica trasnacional, aunque tal medida se aplique, igualmente, en el contexto nacional[48].

Podríamos plantearnos si tales restricciones no discriminatorias deberían ser examinadas a la luz de las libertades fundamentales o, por el contrario, quedan fuera de su órbita y ello porque ahondando en la jurisprudencia del tribunal se aprecia que ciertos supuestos de medidas fiscales son examinados extramuros de las libertades fundamentales[49].

Empero, el tribunal en otras ocasiones ha sostenido que pueden ser examinadas bajo la óptica de las libertades del tratado, siempre que tales medidas supongan una restricción del ejercicio de las libertades[50], determinen un tratamiento que lo haga meramente ilusorio o que afecten o condicionen significativamente al ejercicio de las mismas[51].

---

48 Se examinan supuestos de medidas restrictivas no discriminatorias en las Sentencias de 25 de julio de 1991, *Säger contra Dennemayer & Co. Ltd.*, C-76/90; de 15 de mayo de 1997, *Futura Participación S.A. and Singer contra Administration des contribitions*, C-250/95; de 7 de febrero de 2002, *Comisión contra Italia*, C- 279/00; de 13 de febrero de 2003, *Comisión contra Italia*, C-131/01; de 15 de junio de 2004, *Comisión contra Francia*, C-255/04; de 19 de enero de 2006, *Comisión contra Alemania*, C-244/04, y de 9 de noviembre de 2006, *Comisión contra Bélgica*, C-433/04.

49 Por ejemplo, las Sentencias de 14 de noviembre de 2006, *Kerckhaert*, C-513/04; de 16 de julio de 2008, *Damseaux*, C-128/08, y de 12 de febrero de 2009, *Block*, C-67/08. Así, en el primero de los casos, el tribunal determinó que «las consecuencias desfavorables que podría entrañar la aplicación de un sistema fiscal de imposición de las rentas no discriminatorio como el régimen belga enjuiciado en el asunto principal resultan del ejercicio paralelo por dos Estados miembros de su potestad tributaria y, consecuentemente, no constituiría una contradicción del significado del artículo 63 TFUE».

50 Un ejemplo de restricción no discriminatoria, analizado y resuelto por el Tribunal de Justicia, es el caso de las medidas nacionales que directamente restringen el acceso a los mercados de otro Estado miembro. Véanse las Sentencias de 10 de mayo de 1995, *Alpine Investments*, C-384/93; de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-415/93, y de 4 de junio de 2002, *Comisión contra Francia*, C-384/03.

51 En el marco de la libre circulación de capitales, es ilustrativa la Sentencia de 4 de junio de 2002, *Comisión contra Portugal*, C-367/98, en la que se sostiene que «aunque no da lugar a un trato desigual, la normativa controvertida puede

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En consecuencia, y habida cuenta de la interpretación que el tribunal mantiene, podemos concluir que las medidas fiscales restrictivas atentarán contra la prohibición del artículo 63 del TFUE siempre que la medida controvertida fuese una suerte de exclusión de la libertad de modo y manera que hagan su ejercicio sustancialmente imposible o ilusorio, que menoscaben directamente su contenido o que disuadan de realizar, más allá de lo razonable, las actividades económicas amparadas bajo esta libertad.

A nuestro juicio, la restricción ha de ser sustancial de modo que no sería suficiente con alegar que la implementación del ITF disuadiría de realizar determinadas transacciones financieras, haciendo que esta actividad económica fuese menos interesante. Téngase presente que la imposición de cualquier tributo a una actividad económica encarece dicha actividad, de suerte que la hace menos atractiva. Sin embargo, el impuesto, a fin de ser considerado contrario al Derecho comunitario, no solo ha de desincentivar, sino que ha de restringir, bien porque obstaculiza el ejercicio efectivo de la libertad o bien porque disuade sobremanera el desarrollo de la actividad que ampara la libertad controvertida.

Algunos autores consideran que el ITF propuesto, tal y como está configurado, constituiría una medida restrictiva que limitaría el ejercicio de la libertad de circulación de capitales, y ponen como ejemplo el caso de transacciones financieras de bajo rendimiento pero con bases muy amplias. En estos supuestos, consideran que el tributo va a consumir todo el beneficio, haciendo que la realización de este tipo de transacciones resulten muy limitadas o incluso vedadas[52].

Otra parte de la doctrina advierte de que el ITF condicionaría el ejercicio de la libertad si tenemos en cuenta transacciones reales sin ánimo especulativo y a largo plazo. Por ejemplo, este podría ser el caso de un derivado sobre el rendimiento de una cosecha de trigo que sirva como seguro para un eventual mal resultado. En estos casos, si el tributo sobrepasa el rendimiento, el sujeto que con el derivado pretende cubrir una posición contraria podría no encontrar incentivo en la operación, restringiendo su ejercicio[53].

No obstante, el Servicio jurídico de la Comisión señala que sostener que el ITF se comporta como un obstáculo a la libre circulación de capitales, sería como mantener que cualquier tributo que afectase a las actividades transfronterizas constituiría, por virtud de su simple existencia, un obstáculo a la libertad de circulación.

---

impedir la adquisición de acciones en las empresas afectadas y disuadir a los inversores de otros Estados miembros de invertir en el capital de dichas empresas. En consecuencia, dicha normativa puede, por este motivo, hacer que la libre circulación de capitales sea ilusoria».

52 Véase Smit, D.: «The Financial Transaction Tax and the TFEU Freedoms», en Marres, O. y Ebber, D.: Taxing the Financial Sector, Ámsterdam, IBFD, 2012, pág. 135.

53 Véase Hernández González Barrera, P. A.: «La Propuesta de la Unión Europea para el Impuesto sobre Transacciones Financieras en el marco de la cooperación reforzada: entre justicia tributaria, recaudación y restricción a las libertades comunitarias», cit., pág. 135.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

A nuestro juicio, la tesis del Servicio de la Comisión es la correcta. De este modo si, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre doble tributación, una exacción fiscal múltiple, es decir, impuesta simultáneamente por dos Estados miembros, no infringe las libertades fundamentales, con mayor razón podría concluirse que la carga fiscal creada por un único Estado miembro no puede «como tal» violar ninguna de las libertades de circulación.

En este orden de cosas, también se ha argumentado que podría haber lugar a una restricción de la libertad de circulación de capitales por mor del tipo de gravamen «efectivamente» pagado. Así, si bien es cierto que el tipo de gravamen es reducido, por lo que, *a priori*, no podría justificarse que el tributo constituya una restricción, cierto sector de la doctrina ha entendido que en el caso de transacciones compuestas de varias suboperaciones, el impuesto se pagaría en repetidas ocasiones (*cascade effect*), con lo que podría disuadir a la hora de realizar dichas transacciones[54]. No obstante lo anterior, según nuestro parecer, no basta con desincentivar de realizar las transacciones financieras, sino que la medida habría de disuadir más allá de lo razonable, dificultando (es decir, restringiendo, en suma) la realización de las transacciones. Empero, aun pudiéndose producir el efecto cascada, el tipo de gravamen es ciertamente reducido, por lo que consideramos que el ITF no produciría tal efecto.

Ahora bien, como expusimos anteriormente, aunque pudiéramos apuntar, según el informe del Servicio jurídico del Consejo y de las opiniones vertidas por algunos autores, que el ITF propuesto podría restringir el ejercicio de la libertad de circulación de capitales, ello no implica, sin más, su contradicción con el Derecho comunitario, ya que algunas restricciones a las libertades fundamentales pueden encontrar refugio bajo ciertas causas de justificación.

Hasta el momento, el TJUE ha aceptado la aplicación de la doctrina de la *rule of reason* en el ámbito fiscal para: a) la necesidad de controles fiscales efectivos; b) la necesidad de protección de la coherencia del sistema fiscal; c) la necesidad de establecer un adecuado reparto de la potestad tributaria, o d) la necesidad de prevenir el abuso de Derecho[55].

Por lo tanto, si se considerase el ITF como una medida restrictiva de la libre circulación de capitales, cabe preguntarse si puede tener justificación en otros objetivos comunitarios o de interés general. Cuando se procede a analizar si la medida fiscal controvertida está justificada por razones imperativas de interés general, la doctrina jurisprudencial[56] y científica adoptan un triple test: adecuación, necesidad y proporcionalidad de la misma.

---

54 Véase Sorensen, K. E.: «Towards a more comprehensive examination of the compatibility of indirect taxes with the internal markets», en Intertax, volumen 35, abril 2007, págs. 249 y ss., quien ha afirmado que un tributo excesivamente alto constituye una restricción. Sin embargo, hemos de matizar que el TJUE no se ha pronunciado acerca de cuál es el nivel máximo a partir del cual se entiende conculcada la libertad.

55 Estas causas de justificación han sido denominadas por la doctrina científica como *rule of reason*, al margen de las excepciones explícitas y de aplicación restrictiva contenidas en el tratado.

56 Véase la Sentencia de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, en la que se establece que «según la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por un lado, se habrá de comprobar si la medida fiscal es adecuada para garantizar la consecución de los objetivos alegados y, en este sentido, la sentencia *Hartlauer*[57] prescribe que «una normativa nacional solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática». Parafraseando al abogado general Poiares Maduro, en el asunto *Leppick*[58], «la cuestión que debe dilucidarse al aplicar el criterio de adecuación consiste en determinar si de alguna forma la medida resulta beneficiosa para los intereses legítimos que invoca el Estado miembro. De no ser así, la medida viola, de por sí, el principio de adecuación».

En segundo lugar, la medida fiscal habrá de ser necesaria entendiendo con ello que no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa controvertida[59]. En otras palabras, el segundo criterio se refiere a la necesidad de la medida, esto es, a si es realista la posibilidad de dictar una medida alternativa que proteja los intereses legítimos del Estado miembro con la misma eficacia, pero que sea menos restrictiva de la libre circulación de capitales.

Y, por último, el tercero de los criterios se corresponde con el principio de proporcionalidad *stricto sensu*, que implica que la medida fiscal de que se trate no debe desplegar un impacto excesivo sobre los intereses de los individuos a quien se dirige. Es ilustrativo el comentario del abogado general en el asunto *Leppick*[60] en el que concluye que «este aspecto de la apreciación de proporcionalidad puede condensarse en la siguiente regla: cuanto mayor sea el perjuicio causado al principio de libre circulación de mercancías, mayor debe ser la importancia de satisfacer el interés público que invoca el Estado miembro. Por consiguiente, el Estado miembro debe demostrar que el grado de protección que decide dispensar a sus intereses legítimos está en proporción con la obstrucción que de ello se derive para el comercio intracomunitario. La diferencia con el segundo criterio consiste en que, como consecuencia del tercer criterio, puede exigirse a un Estado miembro adoptar una medida menos restrictiva del comercio intracomunitario, aunque ello suponga un grado de protección más reducido de sus intereses legítimos».

Para analizar la concurrencia de estos requisitos, hay que identificar los objetivos de los principios cuestionados. No obstante, hemos de focalizar el análisis en el principio de emisión puesto que los Estados miembros, las instituciones comunitarias y los autores discrepantes, cuando aluden al principio de la contraparte, se han referido, básicamente, a sus posibles efectos extra-

---

de las libertades fundamentales garantizadas por el tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo».

57 Sentencia de 10 de marzo de 2009, *Hartlauer*, C-169/07, con cita de las Sentencias de 6 de marzo de 2007, *Placanica y otros*, C-338/04, C-359/04 y C-360/04, y de 17 de julio de 2008, *Corporación Dermoestética*, C-500/06.

58 Conclusiones a la Sentencia de 28 de septiembre de 2006, *Leppick*, C-434/04.

59 Sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Walter Stauffer*, C-386/04.

60 Conclusiones del abogado general de 13 de julio de 2006, *Leppick*, C-434/04.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

territoriales ilegales, pasando de soslayo cualquier alusión a si dicho criterio de conexión supone una restricción a la libertad de circulación de capitales. A nuestro juicio, si bien es cierto que este principio podría hacer menos interesante las transacciones con contrapartes establecidas en Estados participantes, ello no supone una conculcación de la libertad en la medida en que no impide, dificulta o disuade sobremanera su ejercicio.

En lo atinente al principio de emisión, podríamos apuntar una serie de causas objetivas o razones imperiosas de interés general que habría que analizar si justifican una posible discriminación o restricción del ejercicio de la libertad de circulación de capitales. Entre ellas, podemos destacar la necesidad de evitar la evasión fiscal, minimizando el riesgo de deslocalización de las transacciones y la sustitución de los instrumentos financieros; o la necesidad de desincentivar las operaciones financieras especulativas y las prácticas abusivas.

Sobre la base de estas razones está el objetivo último de asegurar la eficiencia y estabilidad de los mercados financieros y reducir la especulación. Ahora bien, se ha sostenido que la estabilidad del sistema financiero se ha visto afectada, en gran medida, por las transacciones de alto riesgo, los movimientos especulativos u operaciones a corto. Por ello, se argumenta que un tributo de las características del ITF habría de gravar este tipo de transacciones a fin de alcanzar una mayor estabilidad del sistema financiero. Sin embargo, se observa que el impuesto recae, de igual forma, sobre las transacciones financieras especulativas y no especulativas, por lo que los opositores defienden que las transacciones financieras que carezcan de fines especulativos se verán perjudicadas, no alcanzando, por tanto, el objetivo de estabilizar el sistema y configurándose el impuesto como una suerte de presunción especulativa general que no encuentra fundamento en la jurisprudencia del tribunal[61].

Asimismo, en nuestra opinión, el principio de emisión también se ajustaría a los estándares exigidos según el principio de adecuación. En este sentido, no compartimos la visión parcial, y a veces infundada y otras muchas influenciada, de cierto sector de la doctrina y de algunos Estados miembros que arguyen que no sería beneficioso para los intereses legítimos que se propone alcanzar. Y ello porque si bien existen estudios que avalan no solo la falta de beneficios sino ciertos perjuicios de la implantación de tal criterio, se presentan otros muchos, de igual o mayor solvencia científica, que argumentan todo lo contrario. Recuérdese que la normativa fiscal controvertida será adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por alcanzarlo de forma congruente y sistemática, es decir, siempre que sea una medida efectiva y conveniente para alcanzar, de forma lógica, el objetivo propuesto. Por lo tanto, podríamos concluir, de igual forma, que, en principio, se trataría de una medida efectiva y lógica para alcanzar dichos objetivos, aunque algunos de sus aspectos pudieran ser mejorados.

---

61 Sentencia de 26 de septiembre de 2000, *Comisión contra Bélgica*, C-478/98, y de 4 de marzo de 2004, *Comisión contra Francia*, C-334/02. En este sentido, Schulmeiter, S.: «A General Financial Transaction Tax: Strong Pros, Weak Cons», en *Intereconomics*, 2012, págs. 86-87 (accesible en *http://stephan.schulmeister.wifo.ac.at/index.php?id=7*), propone que el ITF habría de recaer sobre aquellos operadores cuyas actividades hayan contribuido significativamente a la gestación de la crisis financiera, de modo que aquellas actividades financieras que hubiesen servido, positivamente, a la economía real, no habrían de ser gravadas.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Y por último, entendemos que el criterio fiscal examinado se conjuga con los parámetros del test de la proporcionalidad en tanto que no va más allá de lo razonable y no alcanzamos a comprender qué otras medidas fiscales menos restrictivas podrían asegurar las finalidades perseguidas.

4.2. EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA. OTROS POSIBLES PUNTOS DE CONFLICTO

Finalmente procederemos a analizar otros posibles puntos de conflicto puestos de relieve por la doctrina científica y el Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea y que podrían suponer la vulneración de otros principios del Derecho comunitario.

Por una parte, hemos de mencionar la alegada distorsión de la competencia, que según el sector crítico, generaría la introducción del ITF. Téngase presente, a este respecto, que de conformidad con el artículo 326, párrafo segundo, del TFUE, «las cooperaciones reforzadas tampoco deberán constituir un obstáculo ni una discriminación para los intercambios entre Estados miembros, ni provocar distorsiones de competencia entre ellos».

La Comisión Europea interpreta que «la mera coexistencia de un sistema jurídico de ITF armonizado aplicable, por un lado, en los Estados miembros participantes, y por otro lado, con los sistemas jurídicos nacionales de los Estados miembros no participantes, no puede considerarse, en sí misma, ni un obstáculo, ni una discriminación, ni una distorsión de la competencia. De no existir la cooperación reforzada, coexistiría un número aún mayor de sistemas jurídicos. Analizada desde esta perspectiva, la cooperación reforzada que se solicita reduce más bien el riesgo de que se produzcan distorsiones de la competencia, en particular, cuando este último está relacionado con la no imposición o la doble imposición»[62].

Algunos autores rechazan de plano esta interpretación e ilustran los efectos distorsionantes de la medida mediante el siguiente ejemplo. Desde la perspectiva de la entidad establecida en un Estado miembro participante, las transacciones financieras realizadas con una entidad de un Estado miembro no participante recibirían un trato menos favorable que si la misma transacción fuese realizada por una entidad radicada en un Estado miembro no participante.

De forma análoga, respecto de una entidad financiera localizada en un Estado miembro no participante, el principio de emisión supondría que la adquisición de acciones (o de cualquier otro instrumento financiero) de una compañía de un Estado miembro no participante fuese más atractivo que la adquisición de un instrumento similar emitido por un compañía establecida en un Estado miembro participante. Así las cosas, según estos autores, el ITF podría generar una desventaja competitiva a un banco alemán frente a un banco inglés cuando ambos operan con

62 Propuesta de Decisión del Consejo por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras (COM/2012/0631 final).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

clientes del Reino Unido. En definitiva, sostienen que cualquier tipo de cooperación «flexible» crea una diferencia potencial entre sistemas legales internos y externos, y, por lo tanto, se produce algún grado de distorsión[63].

Por su parte, otros estudios[64] consideran que al no distinguir el ITF entre transacciones que mejoran la eficiencia del mercado financiero y otras transacciones que no la mejoran, no creará desincentivos a las transacciones que no resulten socialmente útiles. Añaden que si bien el ITF podría reducir la actividad especulativa (*noise traders*) también podría restringir aquellas actividades financieras que beneficiasen la economía real y la eficacia de los mercados y postulan que los efectos del principio de residencia y de emisión del artículo 4 de la propuesta generarán, probablemente, una distorsión de los mercados fuera de la zona del ITF[65].

En aditamento a lo anterior, se argumenta que el ITF, en el contexto del artículo 326 del TFUE, generará, inevitablemente, distorsiones de la competencia entre los Estados miembros por el hecho de que supondría una barrera «directa» a la hora de realizar transacciones entre ellos[66]. Así, cuando se trate de realizar transacciones financieras, a la entidad de un Estado no participante le resultará más atractivo realizar la transacción con una entidad de otro Estado no participante, dado que si la lleva a cabo con un entidad de un Estado participante se considerará residenciada en dicho Estado y sometida a gravamen.

Por su parte, se afirma que, en la práctica, será difícil recaudar el ITF que grave a una entidad de un Estado no participante, especialmente, aquellas localizadas fuera de la UE. Así, se considera que es probable que ello implique imponer obligaciones adicionales a la contraparte del Estado miembro participante, considerada responsable solidaria del pago del impuesto de acuerdo con el artículo 10 de la propuesta[67].

---

63 En este sentido, English, J.; Vella, J. y Yevgenyeva, A.: «The financial transaction tax proposal under the enhaced cooperation procedure: legal and practical consideration», cit., pág. 22.

64 Es ilustrativo de esta posición contraria que denuncia los efectos perjudiciales distorsionadores del ITF el artículo titulado *Implications of a financial transaction tax for European regulatory reform Agenda* (City of London Corporation, enero 2014, pág. 24, *http://cituoflondon.gov.uk/busines/economic/publications/Documents/Research014/Implications%20of%20a%20Financial%20Transactions%20Tax%20on%20the%20Regulatory%20Reform%20Agenda.pdf*). Este artículo explica, en detalle, por qué el ITF es un instrumento inefectivo para mejorar la estabilidad financiera, no resulta adecuado para prevenir las burbujas y otros riesgos de la estabilidad de los mercados, y podría generar mayor volatilidad en los precios.

65 *Vid*. Kaiding, J.: «The Financial Transaction Tax: the way forward for the European Union?», cit., págs. 37 y ss.

66 Véase *Adoption of the Financial Transaction Tax by part of the European Union only. Comments of the Tax Law Committee of the Law Society of England and Wales*, The Law Society of England and Wales, 2011, pág. 5, accesible en *http://www.lawsociety.org.uk.*

67 Véase Calvo Ortega, R.: «El Impuesto sobre Transacciones Financieras, un proyecto europeo», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, enero-febrero, 2013, págs. 26-27, quien considera un supuesto de responsabilidad solidaria inadmisible que no se establece ningún tipo de conducta culposa o dolosa por parte del sujeto (no entidad financiera) que ha intervenido como parte en la transacción. Así, entiende este autor que resulta difícil de entender este tipo de responsabilidad en

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Ello puede afectar a la elección de la entidad financiera a la hora de realizar la transacción, lo que resultaría, probablemente, en una distorsión o fragmentación del mercado, lo que sería contrario a los objetivos planteados. A fin de ilustrar los efectos distorsionantes del ITF, se plantea el siguiente ejemplo: una sucursal de un banco alemán en el Reino Unido, conforme a la actual propuesta, estará sometida a tributación por las transacciones financieras que llevase a cabo con una contraparte residenciada en otro Estado miembro participante (Francia), en un Estado miembro no participante (Dinamarca) o en un tercer Estado (EE. UU.).

En otro plano, y teniendo en cuenta que, hoy por hoy, un mismo instrumento financiero puede ser objeto de múltiples transacciones y operaciones, la doctrina ha puesto en evidencia que numerosas transacciones sometidas al ITF serán gravadas en reiteradas ocasiones, dando lugar a lo que denominan el efecto cascada (*cascade effect*)[68] que podría contradecir el principio de neutralidad fiscal.

El efecto cascada podría suponer que se incrementase el tipo efectivo del impuesto de suerte que el nivel de gravamen fuese mucho mayor que el 0,1 % (o 0,01 % según el instrumento financiero) establecido en la propuesta de modo que no se cumpliría el objetivo perseguido con el ITF de establecer tipos lo suficientemente bajos para no producir un impacto material sobre la actividad financiera. Según algunas opiniones, tal efecto desplegaría inevitables consecuencias negativas, especialmente, sobre las transacciones no especulativas, incrementando sus costes financieros[69]. Así las cosas, ciertos autores han sostenido que un tributo excesivamente alto podría ser considerado una restricción del ejercicio de las libertades comunitarias[70].

Pero es relevante a estos efectos tener en cuenta la cláusula de exclusión del artículo 4.3 de la propuesta de directiva según el cual «no obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, una entidad financiera o una persona que no sea una entidad financiera no se considerará establecida a tenor de lo previsto en esos apartados, cuando la persona obligada al pago del ITF demuestre que no existe relación alguna entre el contenido económico de la transacción y el territorio de alguno de los Estados miembros participantes»[71].

---

el caso de que las partes en la transacción sean entidades financieras, pero lo es más aun cuando una de las partes sea un sujeto no financiero por el simple hecho de que, en este último caso, la parte no financiera a la que se hace responsable dispone de pocas posibilidades de conocer el impago por parte del contribuyente.

68 Recientemente, se ha propuesto en el seno del Grupo de Trabajo sobre cuestiones fiscales (WPTQ) que, con el objetivo de restringir aún más los potenciales efectos cascada, los miembros compensadores (*clearing members*), actuando como intermediarios, estén fuera del ámbito de aplicación del ITF (véase la Nota de la Presidencia para el ECOFIN, de 29 de noviembre de 2015, cit.).

69 Jones, B. y Upadhay, D.: «The EU Financial Transaction Tax - reactions and implications», en *Tax Planning International Indirect Taxes, Internacional Tax Centre*, 2013.

70 *Vid.* Sorensen, K. E.: «Towards a more comprehensive examination of the compatibility of indirect taxes with the internal markets», cit., pág. 252.

71 Así, estaríamos ante la falta de relación entre el contenido económico de la transacción y el territorio cuando se tratase de transacciones realizadas entre dos entidades residentes en terceros países que recurren para realizar la transacción a una entidad financiera localizada en un Estado miembro participante.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sin embargo, se han apuntado algunas críticas negativas en lo concerniente a ella. Por un lado, el Servicio jurídico del Consejo ha manifestado que esta medida no responderá a los objetivos pretendidos por ser totalmente inadecuada a la hora de evitar aquellas situaciones que manifiesten una conexión insuficiente. Por otra parte, la doctrina científica ha denunciado que se trata de un concepto vago, indeterminado y falto de concreción[72], que genera una grave inseguridad jurídica, no solo porque la parte sobre la que recae la carga de la prueba puede verse en dificultades a la hora de concretar el concepto, sino también porque es altamente probable que los Estados participantes a la hora de definir tales situaciones incurran en el riesgo de crear disparidades inasumibles en la aplicación de la directiva[73].

En sentido contrario se posiciona el Servicio jurídico de la Comisión Europea que entiende que la cláusula se aplicará en aquellas circunstancias excepcionales en las que la transacción financiera controvertida carezca del *nexus* necesario exigido por el Derecho internacional y rechaza, de plano, la crítica vertida por el Servicio del Consejo de que resulta «totalmente insatisfactoria» a la hora de eliminar situaciones que muestren una conexión insuficiente, ya que no se trataría de una medida destinada a eliminar los efectos extraterritoriales del artículo 4, sino a evitar la responsabilidad tributaria de las entidades en circunstancias muy específicas.

Bibliografía

Bombeke, G. y Bleus, E. [2013]: «Financial Transaction Tax», en *Intertax*, Wolter Kluwer, volumen 41, n.º 10.

Calvo Ortega, R. [2013]: «El Impuesto sobre las Transacciones Financieras: un proyecto europeo», en *Nueva Fiscalidad*, Editorial Dykinson, n.º 1.

Denys, L. [2012]: «Why a Financial Transaction Tax», en *EC Tax Review*, Wolter Kluwer, n.º 1.

Delmas González, F. J. [2012]: «Propuesta de Directiva del Impuesto sobre Transacciones Financieras», en *Crónica Tributaria*, IEF, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 145.

Dietlein, G. [2012]: «National approaches towards a Financial Transaction Tax and their compatibility with European Law», en *EC Tax Review*, Wolter Kluwer, n.º 4.

Douma, S. [2012]: «Non discriminatory tax obstacles», en *EC Tax Review*, Wolter Kluwer, n.º 2.

Englisch, J.; Vella, J. y Yevgenyeva, A. [2013]: «The financial transaction tax proposal under the enhanced cooperation procedure: legal and practical considerations», en *British Tax Review*, Sweet & Maxwell Ed., n.º 5.

72 *Vid*. English, J.; Vella, J y Yevgenyeva, A.: «The financial transaction tax proposal under the enhaced cooperation procedure: legal and practical consideration», cit., pág. 13.

73 *Vid.* el Informe del Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea, pág. 8.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

González Méndez, A. [2013]: «La crisis económica y financiera de la Unión Europea y el Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Su contribución al objeto de estabilidad», en *Crónica Presupuestaria*, n.º 1.

Henkow, O. [2012]: «The Commission's Proposal for a Common System of Financial Transaction Tax: a legal appraisal», en *EC Tax Review*, n.º 1.

Hernández González Barrera, P. A. [2013]: «La Propuesta de la Unión Europea para el Impuesto sobre las Transacciones Financieras en el marco de la cooperación reforzada: entre justicia tributaria, recaudación y restricción de las libertades comunitarias», en *RCyT.* CEF, n.º 368.

Iglesias Casais, J. M. [2007]: *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Aranzadi, Navarra.

Jones, B. y Upadhay, D. [2013]: «The EU Financial Transaction Tax - reactions and implications», en *Tax Planning International Indirect Taxes*, *International Tax Centre*.

Kaiding, J. [2014]: «The Financial Transaction Tax: the way forward for the European Union?», en *EC Tax Review*, n.º 1.

Kitromilides, Y. y González, A. R. [2013]: «The EU Financial Transactions Tax: antecedents and current debate», en *Panoeconomicus*, n.º 3.

Lampreave Márquez, P. [2012]: «La Propuesta de imposición sobre el sector financiero en la Unión Europea: ¿es una solución eficaz o una mera salida de emergencia?», en *Tribuna Fiscal*, n.º 255.

Martínez Carrascal, C. [2012]: «El Impuesto sobre Transacciones Financieras. Descripción de la Propuesta de la Comisión Europea», en *Estabilidad Financiera*, n.º 23.

Meuseen, G. T. K. [2011]: «A new tax strategy for the European Union: FTT and FAT, realistic or a bridge too far?», en *European Taxation*, febrero/marzo.

Schäfer, D. [2012]: «Financial Transaction Tax contributes to more sustainability in Financial Markets», en *Intereconomics*.

Schulmeister, S. [2012]: «A General Financial Transactions Tax: Strong Pros, Weak Cons», en *Intereconomics*.

Smit, D. S. [2012]: «The Financial Transaction Tax and the TFEU Freedoms», en Marres O. y Ebber, D., *Taxing the Financial Sector*, Ámsterdam, IBFD.

Sorensen, K. E. [2007]: «Towards a more comprenhensive examination of the compatibility of indirect taxes with the internal market», en *Intertax*, volumen 35.

Vella, J. [2011]: «The EU Commission's proposal for a Financial Transaction Tax», en *British Tax Review*.

Vogel, T. y Cortez, B. [2011]: «A Financial Transaction Tax for Europe», en *EC Tax Review*, n.º 1.

– [2013]: «Recent developments and resulting implications regarding a Financial Transaction Tax in Europe», en *European Taxation*, abril.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

TRIBUTACIÓN

LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO-LEGISLADOR EN EL CASO DEL «CÉNTIMO SANITARIO»

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño

Socio responsable del área de Aduanas e Impuestos Especiales en EY Abogados

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

Recientemente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha emitido ocho sentencias por las que se declara la responsabilidad patrimonial del Estado como legislador del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, popularmente conocido como «céntimo sanitario». Las sentencias, que resuelven los ocho procedimientos tramitados por la Sala «con carácter preferente», anticipan pronunciamientos de idéntico o similar contenido para los numerosos recursos interpuestos frente al Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015, que denegó de forma acumulada más de mil solicitudes de indemnización formuladas por diversos reclamantes entre marzo de 2014 y febrero de 2015. Ello supone un nuevo hito relevante en la cadena de controversias que se han venido suscitando desde hace años respecto de este impuesto en diversas instancias administrativas y judiciales.

Como era de prever, las sentencias han sido objeto de una gran atención pública. Desde un punto de vista jurídico, constituyen una referencia clave en la definición de los límites y responsabilidades a las que se enfrenta el Estado a la hora de legislar en materia tributaria; desde una óptica socio-económica, además, han sido objeto de gran interés en sectores como el del transporte, intensivo en el consumo de carburantes y muy atomizado, y en el que un gran número de pequeñas empresas y autónomos aguardaban una posible condena a España como una legítima forma de obtener, no solo un merecido resarcimiento del daño soportado sino también un cierto alivio financiero tras varios años de intensa crisis económica.

En este trabajo se analizan en detalle los antecedentes del caso, que sirven para contextualizar adecuadamente las sentencias, así como el contenido y efectos más relevantes de las mismas.

Palabras claves: responsabilidad, patrimonial, Estado, céntimo y sanitario.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 18-05-2016

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

THE FINANCIAL LIABILITY OF THE STATE IN THE CASE OF THE TAX ON THE RETAIL SALES OF HYDROCARBONS

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño

Abstract

On February 2016, the Spanish Supreme Court (Contentious-Administrative Area) has submitted eight rulings where it declares the Spanish Estate to be financially liable in condition of legislator of the Tax on the Retail Sales of Hydrocarbons, commonly known as «sanitary cent». The rulings, which resolves the eight procedures selected by the Court for its preferential processing, anticipates similar or identical decisions for the numerous appeals filed against the Agreement adopted by the Council of Ministers on February 27th, 2015, denying more than a thousand of compensation requests filed by several applicants between March 2014 and February 2015. The rulings constitute a new relevant milestone within the long succession of controversies raised before different administrative and judicial bodies in connection with this tax.

As it was expected, the rulings have attracted much public attention. From a legal perspective, they constitute a key reference with regards to the definition of the limits and responsibilities the State faces within its tax legislative activity; from a socio-economic point of view, the rulings have also raised big interest in sectors such as the transport, intensive in the consumption of hydrocarbons and very atomized, where a great number of small companies and self-employed individuals hoped for a potential conviction against the State as a legitimate way to obtain a compensation of the damage suffered as a result of the payment of the tax and as a financial aid to mitigate the effects of several years of an intense economic crisis.

This work develops a detailed analysis of the background of the case, which is useful to properly contextualize the rulings, as well as its main content and more relevant effects.

Keywords: financial, liability, State, tax and hydrocarbons.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

1. Planteamiento
2. Incompatibilidad del IVMDH con la Directiva de impuestos especiales
   - 2.1. El incumplimiento del requisito de la finalidad específica
   - 2.2. La incorrecta fijación del momento del devengo del impuesto
3. Fundamento de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos legislativos contrarios al Derecho comunitario
4. Los requisitos para declarar responsable al Estado a la luz de la jurisprudencia del TJUE
   - 4.1. La norma violada ha de conferir derechos a los particulares
   - 4.2. Relación de causalidad directa entre la infracción y el daño
   - 4.3. La violación ha de estar suficientemente caracterizada
5. La evolución de la doctrina del TS respecto de la responsabilidad patrimonial por impuesto contrario a Derecho comunitario: la Sentencia «Transportes urbanos»
6. El Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015
   - 6.1. Aspectos generales y consideraciones previas del acuerdo
   - 6.2. Argumentos dirigidos a negar el incumplimiento «caracterizado»
   - 6.3. La intangibilidad de las autoliquidaciones firmes del impuesto
7. Análisis de la naturaleza «caracterizada» del incumplimiento del Derecho comunitario por parte del legislador
   - 7.1. Los criterios del TJUE para «caracterizar» el incumplimiento
   - 7.2. Circunstancias previas a la aprobación del IVMDH (años 2000 y 2001)
     - 7.2.1. La jurisprudencia previa del TJUE
     - 7.2.2. Las advertencias de la Comisión con carácter previo a la aprobación del IVMDH
   - 7.3. Circunstancias acaecidas durante la vigencia del IVMDH (2002-2012)
     - 7.3.1. Expediente de infracción por parte de la Comisión Europea (2002-2008)
     - 7.3.2. La reforma del sistema de financiación autonómica (2009)
   - 7.4. Circunstancias posteriores a la STJUE de 27 de febrero de 2014
8. Las SSTS de 18 y 24 de febrero de 2016, que declaran la responsabilidad patrimonial del Estado por el IVMDH
   - 8.1. Consideraciones generales

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

8.2. Reconocimiento del incumplimiento cometido por el legislador como suficientemente caracterizado

8.3. La relación de causalidad entre el incumplimiento «caracterizado» estatal y el daño sufrido por los reclamantes

8.4. La segurídad jurídica

8.5. El riesgo de enriquecimiento injusto

8.6. La determinación de la cuantía de la indemnización. Acreditación y comprobación del daño sufrido por el reclamante

8.7. Actualización de la cantidad indemnizable y reconocimiento de intereses

9. Conclusiones

Bibliografía

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

1. PLANTEAMIENTO

Dentro del marco del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas (CC. AA.) de régimen común instaurado por la Ley 21/2001, se preveía, ya en dicha ley (arts. 17 y 18), la creación de un nuevo tributo objeto de cesión íntegra a las CC. AA., denominado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

El proceso de creación del tributo culminó con el artículo 9 de la Ley 24/2001, por el que se establecieron sus elementos esenciales, todos ellos sometidos por mandato de la Ley General Tributaria (LGT) al principio de reserva legal. Así, a lo largo de los 15 apartados del artículo 9 se fijaron elementos tales como: la naturaleza del impuesto (apdo. Uno), su ámbito territorial (Dos) y objetivo (Tres), determinados conceptos y definiciones relevantes (Cuatro), el hecho imponible (Cinco), las exenciones (Seis), los sistemas de devolución (Seis bis), los sujetos pasivos (Siete), el devengo (Ocho), la base imponible (Nueve), los tipos de gravamen (Diez), las normas de repercusión (Once) y de gestión (Doce), el régimen específico de infracciones y sanciones (Trece) y la habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Catorce).

Casi con carácter inmediato a la creación del impuesto, empezaron a surgir voces, tanto desde la doctrina especializada como en el seno de las instituciones comunitarias, que alertaron acerca de su posible incompatibilidad con el Derecho comunitario. Así, ya en febrero de 2002, dos eurodiputados españoles formularon una pregunta escrita al Comisario de Fiscalidad, en la que abiertamente advertían sobre la posible contradicción del impuesto con el Derecho comunitario. La respuesta del Comisario Bolkestein, fechada el 9 de abril de 2002, concluía con el siguiente anuncio: «Es intención de la Comisión recabar, mediante el envío de una carta a las autoridades españolas, pormenores de la legislación española en la materia. A la luz de la respuesta que remita el Gobierno español, se analizará la compatibilidad de esta ley con la ley española».

Pues bien, tras un interminable peregrinar por diversas instancias administrativas y judiciales, finalmente pudimos asistir a la derogación del impuesto (enero de 2013) y a la declaración formal de su contradicción con el Derecho comunitario (febrero de 2014). Pese a que las razones de la incompatibilidad del impuesto con el Derecho comunitario eran evidentes desde el principio, la actitud renuente de la Administración española y la indecisión de la Comisión Europea terminaron provocando que la litigiosidad en este ámbito haya sido de una duración e intensidad muy superiores a lo que hubiera resultado normalmente necesario.

Si bien la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12) contenía un mandato claro de resarcimiento a los contribuyentes perjudicados por el impuesto, ello no impidió que se volvieran a suscitar controversias respecto

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

del modo en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) quiso dar cumplimiento a dicha obligación.

Así, por lo que se refiere a los periodos que no estaban prescritos en el momento en el que recayó la sentencia, ya fuera por encontrarse a dicha fecha los mismos dentro del plazo de cuatro años de ejercicio de la acción para solicitar devolución de ingresos indebidos (años 2010 a 2012), ya por haberse interrumpido dicho plazo de prescripción anteriormente mediante la presentación de las solicitudes y recursos correspondientes, se suscitaron diversas controversias respecto del modo en el que la AEAT intentó dar cumplimiento a la condena del TJUE. Entre estas discrepancias destaca el intento de la Administración, felizmente frustrado, de devolver únicamente las cuotas soportadas del IVMDH en una medida tal que mantuviera el gravamen efectivo sobre los hidrocarburos por encima de los niveles mínimos de imposición previstos en la Directiva 2003/96, del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva 2003/96).

Por lo que respecta a los periodos que ya estaban prescritos o cerrados por desestimación firme a la fecha de la STJUE, el Consejo de Ministros se mostró contrario, a partir de un primer pronunciamiento recaído el 27 de febrero de 2015, a admitir la responsabilidad patrimonial del Estado como legislador del IVMDH. Esta circunstancia abrió un nuevo escenario de controversia judicial ante el Tribunal Supremo (TS) que amenazaba con retrasar varios años más la solución final de todo este asunto. Afortunadamente, las sentencias de febrero de 2016, declarativas de la responsabilidad patrimonial del Estado, no solo han resuelto fundadamente en Derecho las pretensiones aducidas por los reclamantes, sino que lo han hecho de un modo inusualmente rápido, abriendo con ello las puertas a la obtención de un merecido resarcimiento por parte de los contribuyentes perjudicados por el impuesto.

2. INCOMPATIBILIDAD DEL IVMDH CON LA DIRECTIVA DE IMPUESTOS ESPECIALES

La imposición sobre los hidrocarburos, como la de otros productos sujetos a impuestos especiales (II. EE.), está sujeta a reglas de armonización comunitaria. En concreto, el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (en lo sucesivo, la Directiva de II. EE.), vigente en el momento de creación del IVMDH, establecía que: «Los productos a que se refiere el apartado 1 [los hidrocarburos, el alcohol y las bebidas alcohólicas, y las labores de tabaco] podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto», redacción que se mantiene en términos muy similares en la hoy vigente Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, que deroga la Directiva 92/12/CEE.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

De acuerdo con estos preceptos, los Estados miembros se ven sometidos a dos limitaciones fundamentales a la hora de introducir impuestos nacionales sobre los hidrocarburos, distintos de los II. EE. sujetos a armonización comunitaria (en España, el Impuesto especial sobre Hidrocarburos aprobado por la Ley 38/1992). Estas limitaciones son las siguientes:

1. El impuesto ha de tener *finalidad específica*.
2. El impuesto debe *respetar las normas comunitarias aplicables a los II. EE. o el IVA* en materia de base imponible, cuota tributaria, devengo y control del impuesto.

Pues bien, la Ley 24/2001 por la que se creó el IVMDH incumplía de forma notoria ambas limitaciones, ya que, por un lado, el impuesto carecía de finalidad especifica más allá de la meramente presupuestaria, y, por el otro, fijaba el devengo del impuesto en una fase distinta de aquellas en las que ordinariamente se produce la exigibilidad de los II. EE. o del IVA.

2.1. EL INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE LA FINALIDAD ESPECÍFICA

El artículo 9.Uno de la Ley 24/2001 (bajo el título de «Naturaleza») configuraba el IVMDH como un impuesto indirecto sobre el consumo, de carácter monofásico, cuya finalidad era la de recabar fondos dirigidos a financiar el gasto sanitario y, eventualmente, actuaciones de carácter medioambiental. Dado que el IVMDH no parecía estar configurado para disuadir del consumo de los hidrocarburos que constituían su ámbito objetivo, sino simplemente para dotar de recursos financieros adicionales a las CC. AA., su aprobación vino acompañada de dudas acerca del cumplimiento del requisito de la finalidad específica previsto en la directiva.

Este requisito ya había sido objeto de una interpretación clara y detallada, por ejemplo, en los apartados 38 a 40 de las conclusiones enunciadas por el abogado general del TJUE, señor Saggio, en el asunto C-437/97, texto del que se extraen tres conclusiones principales:

- A nivel conceptual, pueden considerarse finalidades específicas las dirigidas a proteger el medio ambiente o la salud pública, o a promover el turismo, el deporte, la cultura o los espectáculos. Por el contrario, no puede reputarse como tal el objetivo de cubrir las necesidades generales de financiación de un ente público (fin meramente presupuestario).
- La evaluación acerca de si un impuesto con una pretendida finalidad específica (medioambiental, de protección de la salud, etc.) cumple el requisito establecido por la directiva, puede hacerse tanto desde el punto de vista de la estructura del gravamen como de la eventual afectación de la recaudación obtenida a unos determinados fines.
- La habilitación concedida a los Estados para establecer impuestos nacionales adicionales a los II. EE. armonizados tiene carácter excepcional, de modo que el cumplimiento de los requisitos dispuestos para ello ha de interpretarse de manera restrictiva.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por su parte, el TJUE ya había tenido ocasión de interpretar con claridad el alcance y límites del requisito de la finalidad específica en dos sentencias recaídas a principios del año 2000:

- Sentencia de 24 de febrero de 2000, recaída en el asunto C-434/97, en la que el tribunal declaró compatible con el Derecho comunitario un impuesto francés que gravaba las bebidas con un grado alcohólico superior al 25 % vol., y cuyos rendimientos iban destinados a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social.
- Sentencia de 9 de marzo de 2000, recaída en el asunto C-437/97, en la que el tribunal declaró contrario a Derecho comunitario un impuesto austriaco que gravaba la venta minorista de bebidas alcohólicas (además de otros productos como los helados), y cuya finalidad declarada era, simplemente, la de aumentar la autonomía financiera de las entidades locales.

Ambos pronunciamientos son perfectamente complementarios y permiten definir un cuadro de gran claridad conceptual, ya que mientras la primera de las sentencias analiza el requisito de la finalidad específica desde un punto de vista positivo (entendiéndolo cumplido por el impuesto francés objeto de examen), la segunda lo hace desde una perspectiva negativa (considerándolo incumplido por el impuesto austriaco que había dado lugar al litigio).

Así, en la primera de las citadas sentencias (asunto C-434/97), el tribunal aclara el alcance del requisito de la finalidad específica al señalar que: «[...] habida cuenta de la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y de la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas *no presupuestarias*, el Consejo introdujo el artículo 3, apartado 2, en la Directiva. La finalidad... es permitir a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo fijado por la Directiva..., otros impuestos indirectos que persigan una *finalidad específica*, es decir **un objetivo no presupuestario**». En sus conclusiones previas a la sentencia, el abogado general señor Saggio ya había dado por válido el fin específico alegado por el Estado francés, que era el de proteger la salud de los consumidores mediante la disuasión del consumo de las bebidas de mayor graduación alcohólica, objetivo que resultaba coherente con el hecho de que el impuesto gravase exclusivamente los productos de mayor contenido alcohólico. Además, el Gobierno francés pudo acreditar que la creación del impuesto había coincidido con una reducción del consumo de las bebidas gravadas, circunstancia que reforzaba, desde el punto de vista de su eficacia y resultados, su finalidad sanitaria.

Pero es, sin duda, la Sentencia de 9 de marzo de 2000 (asunto C-437/97) la que de un modo más expresivo interpreta la limitación establecida por la directiva, ya que el TJUE rechazó todas las pretendidas finalidades específicas alegadas por el gobierno austriaco.

En primer lugar, el Gobierno austriaco alegó que el impuesto sobre las bebidas pretendía reforzar la autonomía financiera de las entidades territoriales. A ello respondió el tribunal, de modo claro e inequívoco, que: «... el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo... constituir una finalidad específica...» (puntos 32 y 33 de la sentencia).

En segundo lugar, el Gobierno austriaco sostuvo que la finalidad específica del impuesto sobre las bebidas consistía en «compensar las considerables cargas soportadas por los municipios debido a las obligaciones que causa el turismo». Sin embargo, el TJUE también rechazó este supuesto objetivo, debido a que (puntos 34 y 35) «no se impone a los municipios ninguna afectación predeterminada y no existe una relación con las infraestructuras turísticas o con el desarrollo del turismo, puesto que dicho impuesto, que grava las bebidas con independencia del lugar en el que se consumen, también se percibe en lugares no turísticos. Por lo demás,... ya existen en Austria impuestos orientados específicamente a promover el turismo...».

En tercer lugar, el Gobierno austriaco adujo que el impuesto tenía por objetivo proteger la salud pública, porque incitaba al consumo de bebidas no alcohólicas, menos gravadas que las bebidas alcohólicas. Este argumento también decayó ante la evidencia de que el sistema tributario austriaco contenía ciertos elementos que no resultan coherentes con esta pretendida finalidad[1].

De estos pronunciamientos se extrae con claridad que para que pueda concluirse que un impuesto sobre el alcohol o los hidrocarburos dispone de una finalidad específica, es imprescindible que dicho impuesto persiga un objetivo que exceda de lo meramente presupuestario, y además que dicho pretendido objetivo no presupuestario (medioambiental, sanitario) no se configure como un mero enunciado vacío de contenido, sino que se verifique por medio de una estructura impositiva orientada a tal fin, o, al menos, mediante una afectación clara y directa de la recaudación obtenida a los objetivos perseguidos por el gravamen.

Habida cuenta de la claridad de esta jurisprudencia previa del TJUE, no es de extrañar que tanto las conclusiones del abogado general señor Wahl, fechadas el 24 de octubre de 2013, como la propia STJUE de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, S.L. contra TEAR de Cataluña y Generalitat de Catalunya), declarasen que el IVMDH carecía de la finalidad específica requerida por el artículo 3.2 de la directiva.

En sus conclusiones, el señor Wahl subrayó que el objetivo meramente presupuestario de incrementar la capacidad financiera de las CC. AA. no podía reputarse finalidad específica a estos efectos. Respecto de otros posibles fines concurrentes (proteger la salud pública o el medio am-

[1] «[...] la venta directa de vino en Austria está exenta del impuesto sobre las bebidas, de forma que es discutible que dicho impuesto tenga por objetivo disuadir del consumo de bebidas alcohólicas y persiga una finalidad de protección de la salud pública. Además... el vino de uvas producido y vendido directamente por las explotaciones vinícolas nacionales se beneficia en Austria de un tipo reducido de IVA, de forma que una bebida como el vino austriaco vendido directamente en los lugares de producción está globalmente menos gravada que una bebida no alcohólica como el zumo de naranja. Precisamente, el impuesto sobre las bebidas grava, al mismo tipo que las bebidas alcohólicas (10 %), los helados y, aunque a un tipo menor (5 %), las bebidas no alcohólicas, lo que también indica que la protección de la salud pública no ha sido la finalidad específica de la legislación controvertida».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

biente), el abogado general aclaró que para determinar si dichas finalidades concurrían efectivamente, había de atenderse: i) bien a la estructura del impuesto; ii) o bien a la afectación de los rendimientos a la consecución de una finalidad específica (no presupuestaria).

Respecto de la *estructura del impuesto*, el abogado general señaló que constituye la herramienta principal para identificar una «finalidad específica»[2]. En el caso del IVMDH, sin embargo, el señor Wahl no apreció que dicha estructura fuera concebida para desincentivar el consumo de hidrocarburos o promover el consumo de otros productos menos dañosos desde el punto de vista sanitario o medioambiental. Por lo que se refiere a la *afectación de los rendimientos*, el señor Wahl recalcó que ha de existir un vínculo estrecho entre el modo en que se emplean los rendimientos obtenidos y la consecución de la finalidad específica (no presupuestaria) del impuesto. En el caso del IVMDH, sin embargo, la afectación de los rendimientos a fines sanitarios (y, en algún caso, medioambientales) se definía en términos muy generales, sin que se hubiera «... acreditado ninguna relación directa entre, por una parte, las medidas financiadas con los rendimientos procedentes del IVMDH y, por otra, la finalidad de eludir y subsanar las repercusiones perjudiciales derivadas del consumo de hidrocarburos».

Estas apreciaciones del abogado general fueron acogidas, en términos más contundentes si cabe, por la STJUE de 27 de febrero de 2014 (apdos. 20 a 26). En dicha resolución, el TJUE recordó su doctrina previa en la materia, según la cual «una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario», haciendo mención, en particular, al precedente constituido por la Sentencia EKW y Wein & Co, asunto C-437/97, de 9 de marzo de 2000 (Sentencia EKW), en la que había confirmado que «... el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario».

Por lo que se refiere al caso concreto del IVMDH, el TJUE ni siquiera analizó si la *estructura* del impuesto estaba dirigida a disuadir del consumo de hidrocarburos y garantizar la protección del medio ambiente, al no haberse hecho mención al respecto en las observaciones escritas del Reino de España ante el tribunal. Sí analizó el tribunal la posibilidad de que el IVMDH pudiese alcanzar una finalidad específica por vía de la *afectación de sus rendimientos* al cumplimiento de dichos fines: «Tal sería el caso... si los rendimientos... debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos..., de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto». Sin embargo, concluyó el TJUE que no se apreciaba dicho vínculo directo entre los rendimientos obtenidos y la pretendida finalidad específica del impuesto, ya que: i) los gastos sanitarios y medioambientales generales de las CC. AA. no solo se financian con la recaudación obtenida por el IVMDH sino también por otros impuestos; ii) no existe un mecanismo previo de afectación de los rendimientos del IVMDH a fines sanitarios o medioambientales.

---

[2] Según el señor Wahl: «puede identificarse una finalidad no presupuestaria cuando un impuesto se fija en un nivel que desincentiva o incentiva un determinado comportamiento. Así ocurre, en particular, cuando el nivel del impuesto varía en función de los efectos perjudiciales para la salud o el medio ambiente del producto gravado».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2.2. LA INCORRECTA FIJACIÓN DEL MOMENTO DEL DEVENGO DEL IMPUESTO

Como se ha indicado, el artículo 3.2 de la Directiva de II. EE. imponía, aparte del de la finalidad específica, un segundo requisito para que los Estados, con carácter excepcional y con sujeción a una interpretación restrictiva del precepto, pudieran crear impuestos nacionales adicionales sobre bienes que ya se encontrasen sujetos a II. EE. Así, el precepto exigía que tales tributos respetasen «las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto».

En relación con el alcance de esta regla, surgió una primera controversia derivada de su diferente redacción recogida en las diversas versiones lingüísticas de la directiva. Así, mientras que en algunas versiones del texto (entre ellas, la española), la utilización de la partícula «o» concedía una alternativa entre el respeto de las normas impositivas comunitarias relativas a los II. EE. y la observancia de las referentes al IVA, el término «y» empleado en otras redacciones parecía exigir que se respetasen ambos tipos de normas conjuntamente. Esta discrepancia fue resuelta de forma inequívoca por el TJUE en las dos sentencias del año 2000 a las que hemos hecho mención con anterioridad (asuntos C-434/97, apdos. 24 a 27, y C-437/97, apdos. 44 a 47), en las que el tribunal confirmó que la redacción correcta es la que confiere la opción alternativa entre el respeto a las reglas de uno u otro tipo de impuesto, dado que las normas sobre II. EE. e IVA son, en muchos aspectos, incompatibles entre sí y que la conformidad de un mismo impuesto con ambas entrañaría indudables dificultades prácticas.

Pues bien, atendiendo al texto en castellano de la directiva, declarado correcto por el TJUE, el legislador español, en el momento de crear el IVMDH, únicamente debía ajustar el nuevo impuesto a las normas que regulan los elementos estructurales, bien del IVA, bien de los II. EE. Esto es, el legislador podía crear un impuesto similar al IVA, con devengo plurifásico, base imponible proporcional (fijada en función del precio del producto), etc., o uno semejante a los II. EE., con devengo monofásico, base imponible específica (fijada por unidad de medida), etc. No obstante, una vez que optó por la configuración monofásica, lo que no podía hacer el legislador es fijar el devengo del IVMDH en un momento distinto del de la exigibilidad de los II. EE.

Así, ha de recordarse que en los II. EE., como regla general, el devengo se produce con la puesta a consumo de los productos mediante la ultimación del régimen suspensivo, ultimación que tiene lugar con la salida de los mismos de la última instalación suspensiva (generalmente, un depósito fiscal) presente en la cadena de suministro. El IVMDH, por el contrario, se devengaba con la venta minorista, fase posterior a la exigibilidad del impuesto especial, que ya se había debido devengar anteriormente a la salida de los productos del «último» depósito fiscal.

Curiosamente, de nuevo, el legislador español disponía del precedente cercano de la Sentencia EKW, en la que el TJUE había declarado contrario a la Directiva de II. EE. un impuesto austriaco que presentaba una incidencia en materia de devengo idéntica a la del IVMDH (puntos 48 y 49): «[...] el impuesto sobre las bebidas no respeta el sistema general de las normas relativas

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

a los impuestos especiales [...] no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que solo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6.1 de la Directiva [...] tampoco respeta el sistema general de las normas aplicables al IVA [...] únicamente se percibe en el momento de la venta al consumidor y no en cada fase del proceso de producción...».

Como ya se ha señalado, la STJUE de 27 de febrero de 2014 por la que se declaró que el IVMDH era contrario a la Directiva de II. EE., lo hizo con base en el argumento de que el impuesto carecía de la finalidad específica requerida por el texto comunitario. El tribunal consideró innecesario evaluar también si, tal como sostenía el órgano jurisdiccional remitente [el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña, que había formulado la cuestión prejudicial origen del procedimiento] y había confirmado en sus conclusiones escritas el abogado general, señor Wahl, el IVMDH presentaba además una anomalía en materia de devengo que también hacía el impuesto incompatible con el Derecho comunitario.

A nuestro juicio, parece evidente que, de haber entrado a analizar el tribunal este segundo motivo de impugnación, hubiera también coincidido con el abogado general en este punto, dada la gran similitud del devengo del IVMDH con el del impuesto austriaco sobre las bebidas enjuiciado en la Sentencia EKW. A este respecto, cabe recordar alguna de las consideraciones vertidas por el señor Wahl en sus conclusiones (puntos 34 y ss.), en las que confirmó, con toda claridad, que el IVMDH resultaba también contrario a la directiva por haber fijado el devengo en un momento distinto del previsto para el Impuesto Especial (armonizado) sobre Hidrocarburos:

- El abogado general recuerda que esta cuestión ya fue abordada por el TJUE en la Sentencia EKW antes citada, cuya conclusión es «directamente aplicable» a este asunto.
- Añade el señor Wahl que «aunque la directiva... no distingue expresamente entre los cuatro criterios (base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto) en cuanto a su orden de importancia respectivo para determinar si el impuesto en cuestión respeta el sistema general de los impuestos especiales o del IVA, ... pone no obstante especial énfasis en el devengo. Esto se debe a su importancia para el buen funcionamiento del mercado interior».
- Por último, indica también el señor Wahl que el desajuste existente entre el devengo del IVMDH y el del impuesto especial también conlleva incidencias en otros de los elementos respecto de los que la directiva exige que haya identidad entre el impuesto nacional y el impuesto especial armonizado. En concreto, el *control* del producto se ve afectado, ya que mientras en el impuesto especial, dicho control cesa una vez que el producto abandona el depósito fiscal, en el caso del IVMDH el control ha de continuar hasta que se produce la venta al consumidor final. Por otro lado, por lo que se refiere a la *liquidación* del impuesto, el desajuste se produce por el hecho de que el Impuesto sobre Hidrocarburos pueda estar sujeto a presentación mensual mientras que el IVMDH tiene, en todo caso, carácter trimestral. De igual modo, y si bien es una cuestión que tiene quizás más que ver con la *base imponible* que con la liquidación

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

del impuesto, se observa que mientras el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos se calcula sobre la base de su temperatura a 18º, el IVMDH queda sujeto a gravamen en función de su medición a temperatura ambiente. Por último, ha de considerarse que mientras el *sujeto pasivo* del Impuesto sobre Hidrocarburos es el titular de la instalación suspensiva en la que se produce la ultimación del impuesto, el sujeto pasivo del IVMDH es aquel que realiza la venta minorista de los hidrocarburos.

De lo expuesto se concluye que el IVMDH también incumplía de forma flagrante el segundo requisito previsto por la directiva, incumplimiento que se añadía al ya mencionado de la «finalidad específica».

3. FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR ACTOS LEGISLATIVOS CONTRARIOS AL DERECHO COMUNITARIO

Mientras que la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas cuenta con un fundamento constitucional bien definido en el artículo 106.2 de la Constitución española (CE)[3], y un desarrollo normativo concreto en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), lo cierto es que la situación respecto de la responsabilidad por hecho de ley presenta ciertas particularidades.

Su engarce constitucional tradicionalmente se ha referido al artículo 9.3 de la CE, que garantiza los principios de legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Como se puede apreciar, se trata de una declaración solemne de responsabilidad, que en general se viene interpretando como responsabilidad patrimonial y no solo política, pero que dada su enunciación genérica y poco específica, el TS fue reacio a aplicar directamente con anterioridad a la entrada en vigor de la LRJAP y PAC.

El desarrollo del artículo 9.3 de la CE se canalizó mediante la introducción, dentro del capítulo relativo a la responsabilidad patrimonial del Estado en la LRJAP y PAC, de un nuevo precepto específico (art. 139.3) relativo a la responsabilidad por actos legislativos: «Las Administraciones públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que estos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos».

[3] «Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Esta previsión constituyó en su momento una absoluta novedad. Antes de la vigente Constitución, ni las leyes ni los tribunales acogían la posibilidad de exigir compensación al Estado por los daños y perjuicios derivados directamente de las leyes, postura que otorgaba un cierto carácter de inviolabilidad al ejercicio de la soberanía de las Cortes Generales, expresada a través de la ley. Así, antes de la Constitución de 1978, los tribunales, por una parte, sostenían que el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957 regulaba exclusivamente la responsabilidad de la Administración pública y no la del Jefe del Estado o de las Cortes, y por otra, que la Administración se limitaba a aplicar las previsiones de una ley, la cual no concedía compensación alguna. Por lo tanto, hasta 1978 no ha sido posible reclamar compensación por los perjuicios que tuvieran su origen directo en una ley, cualquiera que fuera su naturaleza y envergadura. Tales perjuicios se configuraban como cargas legales y no como daños indemnizables.

La posibilidad de exigir responsabilidad del Estado legislador se abre pues a partir de la Constitución de 1978, y ha sido fruto de una creación doctrinal del TS, a partir de ciertas aportaciones del Tribunal Constitucional (TC) y del TJUE. Pero esta responsabilidad no es única y uniforme, ya que admite modalidades según se trate de (i) la responsabilidad patrimonial por ley nula; (ii) la responsabilidad por leyes de contenido expropiatorio; y (iii) la denominada «tercera vía», en la que la indemnización se anuda a una ley válida y no expropiatoria que, sin embargo, causa un daño singularizado e imprevisible a una categoría de ciudadanos.

En lo que respecta a las lesiones debidas a leyes declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea, el propio TJUE, a partir de su Sentencia de 19 de noviembre de 1991, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Francovich y Bonifaci («Sentencia Francovich»), seguida de otras como la de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Brasserie du pêcheur c. RFA («Sentencia Brasserie du pêcheur») y Factortame III («Sentencia Factortame III»), ha establecido el principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho europeo. Esta responsabilidad dispone de un triple fundamento en el principio de eficacia plena del Derecho comunitario[4], en la tutela efectiva de los derechos reconocidos por el Derecho comunitario a los particulares y en el denominado «principio de lealtad o cooperación comunitaria», que obliga a los Estados a adoptar todas las medidas generales o particulares para asegurar el cumplimiento del Derecho comunitario, entre ellas, la de eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del mismo.

A este respecto, a falta de disposiciones en el Tratado de la Unión que regulen de forma expresa y precisa las consecuencias de las infracciones del Derecho de la Unión Europea por parte de los Estados miembros, el TJUE fundamenta esta responsabilidad en el ejercicio del mandato que le compete –*ex* arts. 267 y 268 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)– dirigido a garantizar la observancia del Derecho en la interpretación y la aplicación del TFUE.

---

4 Sentencia Francovich: «la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por último, cabe recordar que el principio de la responsabilidad extracontractual de la Comunidad, establecido en el artículo 340 del TFUE, no es sino una expresión del principio general, reconocido en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, conforme al cual una acción u omisión ilegal produce la obligación de reparar el perjuicio causado. Así, la responsabilidad del Estado miembro se produce y es exigible por la vulneración del Derecho de la Unión Europea, con independencia del órgano que haya sido autor de la acción u omisión causante del incumplimiento, y ello incluso si se trata del legislador nacional[5].

4. LOS REQUISITOS PARA DECLARAR RESPONSABLE AL ESTADO A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

La jurisprudencia comunitaria (Sentencias Brasserie du Pêcheur y Factortame III, entre otras) reconoce, con base en el artículo 340 del TFUE, un derecho de los ciudadanos a ser indemnizados por los poderes públicos en aquellos casos en los que se cumplan tres requisitos: i) que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares; ii) que la violación esté suficientemente caracterizada, y iii) por último, que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas.

Por su parte, el TS se ha hecho eco de esta doctrina en pronunciamientos reiterados[6] en los que ha confirmado que para estimar la existencia de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea deben concurrir los siguientes requisitos: (i) daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado que en ningún caso la parte reclamante tiene el deber jurídico de soportar por violación de una norma jurídica que confería derechos a los particulares (*cfr*. arts. 139.2 y 141.1 LRJAP y PAC), (ii) la existencia de una relación directa, inmediata y exclusiva de causa a efecto, y (iii) que la infracción del Derecho de la Unión Europea sea suficientemente caracterizada.

4.1. LA NORMA VIOLADA HA DE CONFERIR DERECHOS A LOS PARTICULARES

Para estimar la reclamación de responsabilidad es preciso apreciar la producción de un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado que en ningún caso el sujeto reclamante

---

5 Así lo declara también la Sentencia Francovich: «el principio conforme al cual los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputables es aplicable cuando el incumplimiento reprochado sea atribuido al legislador nacional».

6 SSTS de 17 de septiembre de 2010 (rec. 153/2007), 3 de diciembre de 2010 (rec. 345/2007), 13 de diciembre de 2010 (rec. 346/2007), 23 de diciembre de 2010 (rec. 504/2007).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tenga el deber jurídico de soportar (*cfr*. arts. 139.2 y 141.1 LRJAP y PAC), requisito que entronca con la exigencia comunitaria de que se haya infringido una norma jurídica que tuviera por objeto conferir derechos a los particulares.

En general, este primer requisito se cumple cuando el acto legislativo estatal conculca principios o libertades comunitarias como las de no discriminación fiscal, o una de las cuatro libertades comunitarias básicas de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, que gozan de eficacia directa, y pueden configurarse como auténticos derechos públicos subjetivos. Y lo mismo podría decirse, en cuanto a los derechos fundamentales reconocidos en la Carta de Niza, o en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, en la medida en que tengan trascendencia en materia tributaria. O, por último, por el hecho de que la norma deniegue o reste virtualidad a derechos reconocidos por el Derecho derivado, como por ejemplo, una directiva comunitaria, cuya errónea, tardía o defectuosa transposición puede determinar la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador.

En el caso que nos ocupa, la disposición infringida por la Ley 24/2001 (el art. 3.2 de la Directiva de II. EE.) trata de garantizar la efectividad de las libertades comunitarias, en concreto, de la libre circulación de mercancías. Por medio de dicha norma, el legislador comunitario pretendía asegurar un mínimo nivel de armonización en la imposición indirecta sobre determinados bienes «sensibles» (hidrocarburos, alcohol, etc.), evitando con ello la aparición de una fiscalidad nacional paralela que pudiese obstaculizar la circulación interior de mercancías.

De lo anterior se concluye que la creación del IVMDH supuso un acto de violación de una norma que perseguía atribuir derechos a los particulares, violación que produjo a los sujetos que soportaron el impuesto, un daño individualizado y evaluable económicamente.

4.2. RELACIÓN DE CAUSALIDAD DIRECTA ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DAÑO

En un segundo término, es preciso acreditar la relación directa, inmediata y exclusiva de causa a efecto, sin intervención extraña que pudiera influir alterando el nexo causal –sin incidencia de fuerza mayor, hecho de un tercero o conducta propia del perjudicado– entre la medida legislativa declarada contraria al Derecho de la Unión y el daño causado a los reclamantes.

En el caso del IVMDH, resulta inequívoca la existencia del nexo causal entre la declaración de ilegalidad del IVMDH dictaminada por el TJUE y el daño antijurídico que se irroga a los contribuyentes que se vieron obligados a soportar y satisfacer el tributo. El daño sufrido trae causa, de forma directa, exclusiva e inmediata, de la decisión del legislador de crear el IVMDH como impuesto nacional adicional sobre el consumo de hidrocarburos, así como de la decisión de mantener vigente dicho impuesto durante 11 años, pese a las advertencias de la Comisión Europea y de otros actores acerca de su inadecuación al Derecho comunitario.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

4.3. LA VIOLACIÓN HA DE ESTAR SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADA

A tenor de la jurisprudencia del TS, para estimar la responsabilidad patrimonial derivada del Estado legislador por infracción del Derecho europeo es exigible que la infracción sea suficientemente «caracterizada». La exigibilidad de este requisito podría resultar, sin embargo, discutible, ya que podría vulnerar los principios de equivalencia y efectividad.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que este requisito no se exige en el caso de responsabilidad patrimonial por normas declaradas contrarias a la Constitución. Por ello, parece que la interpretación más acorde con el **principio de equivalencia**, que impide hacer de peor condición el incumplimiento del Derecho de la Unión frente al del Derecho interno, sería la de que la obligación de resarcir por infracción del Derecho comunitario surge con la mera apreciación del incumplimiento, sin necesidad de que la vulneración sea «caracterizada»[7]. A este respecto, parece difícil justificar el mantenimiento de dos «varas de medir»: una responsabilidad más estricta por vulneración de una norma de Derecho europeo, y otra más laxa, cuando tiene su origen en la infracción de la Constitución, máxime cuando el artículo 340 del TFUE declara que «en materia de responsabilidad extracontractual, la Unión deberá reparar los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros».

En segundo lugar, el **principio de efectividad** impone al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, que repare las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden articularse de manera tal que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización[8].

La jurisprudencia del TS, sin embargo, sí viene exigiendo la presencia de un incumplimiento «suficientemente caracterizado» para acceder a la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en los casos de vulneración del Derecho comunitario.

Así se hace implícitamente en varias sentencias relativas a la responsabilidad del Estado por el establecimiento de un régimen de deducción del IVA no amparado en la Sexta Directiva para aquellos contribuyentes que hubiesen percibido subvenciones (tres Sentencias de 17 de septiembre de 2010, recs. 373/2006, 149/2007 y 153/2007, y una de 17 de diciembre de 2010,

---

7 Así se desprende de la STJUE de 5 de marzo de 1996 (Brasserie du Pêcheur, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, apartado 66): «Los tres requisitos contemplados anteriormente son necesarios y suficientes para generar, a favor de los particulares, un derecho a obtener reparación, sin excluir, no obstante, que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos».

8 Véanse, en este sentido, las Sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler, asunto C-224/01 (apdo. 58), y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, asunto C-524/04 (apdo. 123).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

rec. 488/2007), así como, ya de forma explícita, en la Sentencia de 18 de enero de 2012 (rec. 588/2010), conclusión que la Sala funda en el principio de aplicación uniforme del Derecho de la Unión y en el distinto margen de apreciación que puede conferir al legislador en cada caso la Constitución de cada Estado miembro y el Derecho de la Unión común a todos ellos. Otras sentencias posteriores del Alto Tribunal han reiterado la exigencia de este requisito, de modo que, como señala Rodríguez Carbajo[9], «... el letrado que se proponga interponer una reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración fundada en infracción de las normas internas del Derecho comunitario, ha de tener en cuenta que ese plus de exigencia con respecto a las demás reclamaciones de responsabilidad patrimonial de la Administración que representa la necesidad de que exista una violación suficientemente caracterizada, puede estimarse consolidado con la mencionada STS de 22 de septiembre de 2014».

De este modo, cobra especial relevancia el análisis de si el incumplimiento cometido por el legislador al aprobar y mantener vigente el IVMDH, debe calificarse como «suficientemente caracterizado».

5. LA EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DEL TS RESPECTO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL POR IMPUESTO CONTRARIO A DERECHO COMUNITARIO: LA SENTENCIA «TRANSPORTES URBANOS»

La doctrina del TS en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria ha pasado por sucesivas fases, en las que se ha ido abriendo y consolidando una jurisprudencia cada vez más favorable a reconocer a los contribuyentes el derecho al resarcimiento de los daños causados por el legislador tributario, como resultado de la adopción de normas legales contrarias a la Constitución o al Derecho comunitario.

En una primera fase, y en consonancia con la doctrina emanada del TC en algún pronunciamiento anterior controvertido, el TS era reticente a reconocer la obligación de indemnizar al contribuyente perjudicado por una ley fiscal contraria a Derecho.

En una segunda fase, iniciada en el año 2000, se abrió la puerta a la admisión de responsabilidad patrimonial como resultado de la aplicación de una norma declarada inconstitucional, ya fuera, inicialmente, para resarcir a contribuyentes que sí impugnaron las liquidaciones de que se tratase pero que habían recibido resolución desestimatoria firme (en este sentido, la Sentencia de 29 de febrero de 2000, rec. 49/1998), ya fuera, con posterioridad, a contribuyentes que no

[9] «La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de las normas internas que infringen el Derecho comunitario: ¿punto final?», Rodríguez Carbajo, J. R., abogado del Estado ante el Tribunal Supremo, *Diario La Ley*, n.º 8424, 19 de noviembre de 2014, Año XXXV, Editorial La Ley.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

llegaron a plantear recurso frente a los actos de aplicación de la norma (Sentencia de 13 de junio de 2000, rec. 567/1998).

En una tercera fase, se admitió la posibilidad de resarcir el incumplimiento del Derecho comunitario por una ley doméstica, como ocurrió en el asunto «Canal Satélite Digital» (STS de 12 de junio de 2003, rec. 46/1999). No obstante, dicha posibilidad no alcanzaba el ámbito de lo tributario, tal como quedó establecido en las Sentencias de 29 de enero de 2004 (rec. 52/2002) y 24 de mayo de 2005 (rec. 73/2003), en las que el TS rechazó las reclamaciones interpuestas como resultado de la Sentencia Gabalfrisa (STJUE de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98), que había declarado contrario a Derecho comunitario el régimen previsto en la Ley 37/1992 para la deducción de las cuotas de IVA soportadas antes del inicio de la actividad empresarial. La Sala denegó las pretensiones indemnizatorias considerando que en estos casos, a diferencia de lo que sucedía con un daño provocado por una ley contraria a la Constitución, los particulares perjudicados por una norma contraria a Derecho comunitario sí podrían haber invocado la aplicación directa y preferente de la norma comunitaria frente a la interna, quedando la Administración o, en su caso, los tribunales, obligados a acceder a dicha pretensión.

Posteriormente, sin embargo, el propio Alto Tribunal reevaluó su doctrina, al cuestionarse si el hecho de que la misma hiciera más fácilmente indemnizable el daño provocado por la infracción de la Constitución que la del Derecho comunitario, podía infringir el principio de equivalencia. Ello dio lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial mediante Auto de 1 de febrero de 2008 (rec. 153/2007), resuelta mediante la STJUE de 26 de enero de 2010 (asunto C-118/08 «Transportes Urbanos»), en la que el tribunal declaró que «el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 de la CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente».

Así, la Sentencia «Transportes Urbanos» ha dado lugar a la **cuarta y, hasta la fecha, última fase de la evolución de la doctrina jurisprudencial en la materia**, en la que se ha consagrado en nuestro Derecho el principio de que la adopción por el legislador de una ley tributaria contraria al Derecho de la Unión puede dar lugar a una obligación de resarcimiento a los contribuyentes, incluso en relación con los periodos prescritos o que han quedado cerrados por desestimación firme. Con arreglo a esta doctrina, el TS viene resolviendo las reclamaciones de responsabilidad que se le han planteado por razón de incumplimientos del Derecho de la Unión, de un modo análogo a como lo haría en caso de que dichas solicitudes se le hubieran dirigido en relación con leyes nacionales declaradas inconstitucionales, si bien con la particularidad, antes indicada, de que para el caso de un potencial incumplimiento del Dere-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

cho comunitario sí se considera exigible ese plus de «caracterización» (culpabilidad) de la conducta del legislador.

6. EL ACUERDO DEL CONSEJO DE MINISTROS DE 27 DE FEBRERO DE 2015

6.1. ASPECTOS GENERALES Y CONSIDERACIONES PREVIAS DEL ACUERDO

El Consejo de Ministros, en su reunión de 27 de febrero de 2015, a propuesta del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, emitió el primer acuerdo en respuesta a reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado formuladas por los contribuyentes en materia de IVMDH. El acuerdo, de carácter desestimatorio, presentaba diversas particularidades procesales:

- Resolvía acumuladamente todas (más de mil) las reclamaciones interpuestas por distintos recurrentes entre el 10 de marzo de 2014 y el 9 de febrero de 2015, reclamaciones que se identificaban en los anexos I, II y III del propio acuerdo.
- Respecto de los procedimientos identificados en los anexos I y II (cuantías superiores a 50.000 €) se evacuó dictamen del Consejo de Estado, mientras que en los relacionados en el anexo III (inferiores al citado umbral) se prescindió del citado trámite.
- Emitieron informes la Abogacía del Estado del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y la Dirección General de Tributos.
- Se prescindió del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, dictándose directamente el acuerdo denegatorio, con base en que no se tomaban en consideración otros hechos, alegaciones o pruebas distintos de los aducidos por los reclamantes.
- No se hacía ninguna consideración en materia de prueba. La resolución indicaba asimismo expresamente que los informes tenidos en cuenta tan solo contenían consideraciones de naturaleza jurídica.

En los **fundamentos jurídicos (en adelante, FJ o FF. JJ.) primero a cuarto y octavo** del acuerdo se vertían consideraciones no referidas al núcleo de la denegación por parte del Consejo de Ministros, sino de carácter previo o alcance más general para la solución de la controversia. Estas consideraciones se resumen, de modo agrupado, a continuación:

- En el primer FJ se aceptaba la competencia del Consejo de Ministros para resolver los expedientes de declaración de responsabilidad del Estado legislador por incumplimiento del Derecho comunitario, sin que se hiciera, por lo tanto, ninguna reserva relativa a las posibles responsabilidades concurrentes de las Haciendas Forales y de las CC. AA.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- En el segundo FJ se hacía una referencia general a las sentencias del TJUE[10] que contienen el fundamento general y requisitos de la declaración de responsabilidad patrimonial del legislador por incumplimiento del Derecho comunitario.
- En el FJ tercero se analizaba la cuestión del plazo para la formulación de la reclamación. En este punto, felizmente, y a diferencia de la posición mantenida en algún precedente cercano, el Consejo de Ministros acogió la doctrina tradicional del TS, que computa el plazo del año previsto para ejercitar la acción desde la publicación de la sentencia que declaró el IVMDH contrario a Derecho comunitario (en este caso, 14 de abril de 2014) en lugar de desde la fecha de emisión de la misma (27 de febrero de 2014). Este punto había suscitado algún debate acerca de la posibilidad de que se pudiera computar el plazo desde el propio día 27 de febrero de 2014, dado que en aquella fecha ya hubo conocimiento público acerca de la existencia y contenido de la sentencia.
- En el FJ cuarto, el Consejo de Ministros, en línea con el dictamen previo del Consejo de Estado y la jurisprudencia del TS, confirmó que consideraba exigible que el incumplimiento por parte del Estado fuera «suficientemente caracterizado».
- Por último, en el FJ octavo se establecía una declaración de cierre del acuerdo según la cual «Las anteriores conclusiones hacen innecesario cualquier pronunciamiento sobre la determinación y justificación de las cantidades que se reclaman como indemnización». De este modo, el órgano administrativo renunció a analizar la prueba del daño sufrido que hubiera sido aportada por cada uno de los reclamantes, dejando con ello el procedimiento huérfano de toda consideración en materia de prueba.

Por su parte, en los **FF. JJ. quinto a séptimo** del acuerdo (que a continuación analizamos) se desarrollaban los dos principales motivos de oposición a las reclamaciones formuladas: i) el rechazo a la consideración del incumplimiento como «suficientemente caracterizado»; y ii) la denominada «intangibilidad de las autoliquidaciones firmes» del IVMDH.

6.2. ARGUMENTOS DIRIGIDOS A NEGAR EL INCUMPLIMIENTO «CARACTERIZADO»

En el **FJ quinto**, el Consejo de Ministros desarrolló los argumentos por los que consideraba que el incumplimiento cometido por el Estado-legislador no podía calificarse como «suficien-

[10] Sentencias Francovich, de 19 de noviembre de 1991 (asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90); Wagner Miret, de 16 de diciembre de 1993 (asunto C-334/92); Faccini Dori, de 14 de julio de 1994 (asunto C-91/92); Brasserie du Pêcheur y Factortame, de 5 de marzo de 1996 (asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93); British Telecommunications, de 26 de marzo de 1996 (asunto C-392/93); y Dillenkofer, de 8 de octubre de 1996 (asuntos acumulados C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 y C-190/94).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

temente caracterizado», debido a que, a su juicio, no se apreciaba en la conducta del legislador «**una inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a su facultad de apreciación**»:

- Citando a la Abogacía del Estado, el acuerdo declaraba que el legislador disponía de un amplio margen de apreciación, ya que la ley no se adoptó para dar cumplimiento a una obligación concreta y determinada de transposición de una directiva.
- Asimismo, se manifestaba que el concepto de finalidad específica «es un concepto jurídicamente indeterminado, cuya definición no se establecía de manera clara en la propia norma, otorgando a los Estados miembros un margen de apreciación discrecional a la hora de interpretarlo y aplicarlo». Para sustentar esta tesis, sin embargo, el acuerdo no se apoyaba en jurisprudencia previa del TJUE o, incluso, en la falta de ella[11], sino que, por el contrario, se aducían sentencias de los TSJ de La Rioja, Baleares y Castilla y León, previas a la STJUE de 27 de febrero de 2014, que no apreciaron que el impuesto fuese contrario a Derecho comunitario. A este respecto, el Consejo de Ministros aludía también a la circunstancia (por cierto, inexacta) de que, una vez recaída sentencia condenatoria por parte del TJUE, ningún tribunal había condenado en costas a la Administración, lo que a su juicio demostraba que el asunto planteaba «serias dudas de Derecho».
- Asimismo se alegaba que «la actuación de la Comisión contribuyó claramente al mantenimiento en vigor de las medidas contrarias al ordenamiento de la Unión, ya que habiendo iniciado un procedimiento de infracción contra España en el año 2002, lo mantuvo en suspenso desde el año 2008, sin que finalmente se llegase a interponer demanda de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia».
- Por último, subrayó también el Consejo de Ministros que el hecho de que el propio TJUE declarase en la sentencia que el Estado no había actuado de buena fe al crear y mantener vigente el IVMDH, no llevaba inmediatamente aparejado que el incumplimiento cometido por el legislador fuese culpable a efectos indemnizatorios, y ello por las dos razones siguientes: i) la citada apreciación del TJUE se produjo en el marco de la denegación de la solicitud, planteada por España, de que la sentencia tuviese efectos limitados en el tiempo, solicitud a la que el tribunal solo podía haber accedido con carácter excepcional y que hubiera requerido «dudas patentes» a la hora de interpretar el Derecho de la Unión, y ii) es a los tribunales nacionales, y no al TJUE, a los que compete valorar si concurre un incumplimiento caracterizado a efectos de la declaración de responsabilidad patrimonial.

Si bien analizaremos más adelante en detalle la presencia, a nuestro juicio evidente en este caso (tal como ha sido finalmente confirmado por el TS), del requisito del incumplimiento carac-

[11] Dado que el objetivo del Consejo de Ministros es fundamentar la inexistencia de responsabilidad del legislador con base en la falta de claridad de la norma, hubiera podido ser relevante que, en el momento de creación del IVMDH, no se hubiera resuelto en el TJUE ningún precedente relativo a la interpretación del concepto de «finalidad específica».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

terizado, sí creemos útil en este punto hacer una valoración crítica general de la argumentación expuesta por el Consejo de Ministros.

En primer lugar, **el acuerdo omitía cualquier mención a la jurisprudencia del TJUE en relación con el requisito de la finalidad específica**. El TJUE es el supremo intérprete de las directivas, y lo cierto es que hay precedentes de casos muy similares al que nos ocupa que hubieran podido servir al Consejo de Ministros (y, previamente, a la abogacía del Estado y al Consejo de Estado) para emitir un pronunciamiento más ajustado a Derecho. Por motivos obvios, esta omisión no puede entenderse subsanada por la referencia a varias sentencias de tres TSJ que, a diferencia del de Cataluña (que sí planteó la cuestión prejudicial al TJUE) desestimaron los recursos interpuestos por contribuyentes que instaban la devolución de las cuotas indebidamente soportadas del IVMDH. Asimismo, el hecho de que no se hubieran producido condenas en costas a la Administración en buena parte de las sentencias estimatorias recaídas tras la STJUE de febrero de 2014 (manifestación, por otra parte, errónea, ya que sí ha habido precedentes con imposición de costas en, al menos, los TSJ de la Comunidad Valenciana y Extremadura), no respondía a que el caso presentase dudas de Derecho, sino que más bien entroncaba con la tradicional aversión de los tribunales contenciosos españoles a imponer el pago de costas a la parte procesal a quien se presume que «sirve con objetividad los intereses generales».

En segundo lugar, **el acuerdo recurría de forma continua a criterios de autoridad emanados de la propia Administración**. De este modo, la mayor parte del documento se limitaba a reproducir la argumentación vertida en los dictámenes de la Abogacía del Estado y el Consejo de Estado, dictámenes que también recurrían con frecuencia a doctrina previa del propio órgano de que se tratase, y ello acudiendo incluso a precedentes en los que dicha doctrina había sido posteriormente enmendada por el TS[12].

En tercer lugar, **resultaba sorprendente que se pretendiese apoyar la supuesta complejidad exegética del requisito de la finalidad específica en el hecho de que no solo estuviera involucrado el legislador estatal sino también el autonómico.** Sin perjuicio de que no sea fácil captar en qué medida la presencia del legislador autonómico añadía algún nivel de dificultad a la interpretación de la directiva, lo cierto es que la Ley 24/2001 fue una norma estatal, en la que la cesión de competencias normativas a las CC. AA. se refería a aspectos concretos (tipo impositivo, sistemas de devolución, etc.) y no afectaba a la finalidad del impuesto ni a su regla de devengo, elementos en los que radicaba su disconformidad con el Derecho comunitario.

---

12 Este es el caso, por ejemplo, de las referencias que hace el acuerdo a los dictámenes emitidos por el Consejo de Estado a partir del 26 de octubre de 2006 (núms. 1.495/2006 y ss.), relativos a la STJUE de 6 de octubre de 2005 que declaró incompatible con el Derecho comunitario el régimen de deducción de IVA impuesto por la Ley 37/1992 a los sujetos pasivos que hubieran percibido subvenciones, dictámenes a los que no se puede reconocer valor de autoridad cuando sirvieron para fundamentar un buen número de acuerdos desestimatorios del Consejo de Ministros que fueron posteriormente anulados por el TS, en sentencias que sí apreciaron la naturaleza «caracterizada» del incumplimiento del legislador y la obligación del Estado de indemnizar a los reclamantes perjudicados por la incorrecta redacción de la norma.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En cuarto lugar, **el acuerdo también omitía cualquier referencia al segundo motivo de incompatibilidad del impuesto con la directiva, como era el incumplimiento de la obligación de ajustarse a las reglas que configuran los elementos estructurales de los II. EE. o del IVA.** Este motivo de incompatibilidad con la directiva era también de gran importancia a los efectos de una reclamación patrimonial, dado que el establecimiento de una regla de devengo desajustada con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos hacía que el IVMDH fuese insubsanable desde el punto de vista de la Directiva de II. EE[13]. En este punto el legislador ni siquiera hubiera podido alegar el encontrarse en presencia de un «concepto jurídico indeterminado», ya que la Comisión Europea había anticipado expresamente que el nuevo impuesto debía devengarse en el momento de la ultimación del régimen suspensivo de II. EE. y no en la fase de la venta minorista.

En quinto lugar, **el acuerdo confería gran importancia a la conducta de la Comisión Europea**, que a su juicio «contribuyó claramente al mantenimiento en vigor de las medidas contrarias al ordenamiento de la Unión». El recurso a este argumento es particularmente llamativo e, incluso, doloroso para los contribuyentes perjudicados por el IVMDH, que han tenido que soportar un auténtico calvario procesal hasta que el impuesto ha sido declarado contrario a Derecho comunitario, y ello debido, en buena medida, a la inacción de la Comisión, que ha provocado que la evidente ilegalidad del IVMDH solo haya podido ser declarada por el TJUE como resultado de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal español.

A este respecto, no obstante, hay que señalar que en la conducta de la Comisión se aprecian dos tendencias de efecto contrario: por un lado, desde una perspectiva jurídica, esto es, de interpretación del Derecho comunitario, la Comisión ha mostrado una única posición durante los 11 años de vigencia del IVMDH, que ha sido la de considerar el impuesto contrario a la directiva[14]. Por otro, sin embargo, es cierto que durante estos años, la conducta de la Comisión Europea, como órgano ejecutivo, ha estado guiada en ocasiones por intereses más relacionados con la política presupuestaria que con la estricta defensa de la integridad del Derecho comunitario, circunstancia que probablemente ha dado lugar a una actuación poco decidida en el ejercicio de su función de «vigilar el cumplimiento del Derecho comunitario»[15].

---

13 De este modo, cabe pensar en fórmulas mediante las cuales el legislador podría haber tratado de subsanar la ausencia de una finalidad específica en el IVMDH, pero no ocurre así con la incidencia en materia de devengo, ya que, haber llevado la exigibilidad del impuesto al momento de la salida de los productos del último depósito fiscal, hubiera desnaturalizado por completo su naturaleza de impuesto sobre las «ventas minoristas».

14 Como hitos destacados del cuestionamiento del IVMDH por la Comisión podemos citar el anuncio, por el Comisario de Fiscalidad, de su intención de recabar información de las autoridades españolas ante la posible contradicción del impuesto con la Directiva (abril de 2002), la remisión de una carta de emplazamiento (julio de 2003) o el envío de un dictamen motivado (mayo de 2008).

15 En el propio acuerdo del Consejo de Ministros se mencionan procedimientos de actuación no-jurídicos entre las autoridades nacionales y comunitarias («Tras conversaciones de carácter informal...», «... en 2007 se iniciaron de nuevo negociaciones...»).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Pero lo que resulta, en todo caso, evidente, es que la conducta poco diligente de la Comisión en este ámbito, que ya ha contribuido al daño causado a los contribuyentes al haber provocado un retraso en el conocimiento del asunto por el TJUE, no puede servir también ahora para minorar el juicio de culpabilidad al que ha de someterse a nuestro legislador. En ningún momento de todo este proceso se ha suscitado en la Comisión la menor duda acerca de que el impuesto era contrario a la directiva; únicamente, se han producido discusiones y negociaciones por cauces ajenos a los naturales del procedimiento, en los que parece que ambas autoridades llegaron a algún tipo de acuerdo que implicaba la derogación del IVMDH y su integración en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, derogación que, por otro lado, no se produjo hasta el 1 de enero de 2013, con más de cuatro años de retraso respecto de la fecha (20 de noviembre de 2008) que el propio Consejo de Ministros identifica como la de adopción del citado acuerdo[16].

Por último, y aunque se trate de una cuestión puramente formal, **resultaba llamativo el recurso continuo que se hacía en el acuerdo del Consejo de Ministros a expresiones dirigidas a cuestionar el significado aparente y ordinario de los elementos analizados, en particular, por lo que se refería a la jurisprudencia del TJUE, de capital importancia para la resolución de este asunto**. Nos referimos aquí a menciones tales como «cierto es que este último argumento fue planteado ante el TJUE a efectos de probar la buena fe del Reino de España con el objetivo de que por dicho Tribunal...», o «Cierto es, no obstante, que el TJUE en su sentencia de 26 de enero de 2010 discrepa...» o «Si bien es cierto que, como dice la Sentencia de 24 de marzo de 2009...». El uso frecuente de este tipo de construcciones en el acuerdo contribuía a alimentar la percepción de que la posición defendida por el Consejo de Ministros no era la más sólida y ajustada a la jurisprudencia del TJUE en la materia.

6.3. LA INTANGIBILIDAD DE LAS AUTOLIQUIDACIONES FIRMES DEL IMPUESTO

En sus FF. JJ. sexto y séptimo, el acuerdo desarrollaba el segundo motivo principal de desestimación de las reclamaciones, y que era el relativo a la «intangibilidad de las situaciones firmes»: «Los ingresos realizados por los reclamantes en concepto del IVMDH tienen el carácter de firmes, en la medida en que afectan a periodos que ya no son susceptibles de devolución de ingresos indebidos, y, por tanto, se trata de "situaciones consolidadas", según las sentencias del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, 14 de diciembre de 1995, 2 de octubre

16 Como señala Herrera Molina, P., en ningún momento parece haberse producido una aceptación por la Comisión acerca de la legalidad del IVMDH: «En efecto, en 2002 la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra España. Es cierto que, tras largas negociaciones dicho procedimiento quedó en suspenso y la Comisión nunca llegó a demandar a España. Ahora bien, existen indicios de que esta actitud no se debió a un cambio de opinión por parte de la Comisión, sino más bien al compromiso por parte de España de suprimir el citado impuesto y sustituirlo por un recargo autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos que se autorizaría en la futura Directiva (Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE)...».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de 1997 y 19 de julio de 2000, entre otras, a los efectos de considerarlas "no susceptibles de ser revisadas" como consecuencia de la sentencia del TJUE». En apoyo de esta tesis se citaba el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, que mencionaba a su vez varios dictámenes previos del propio órgano, así como dos Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005.

Con esta argumentación, el Consejo de Ministros trataba de rescatar una doctrina felizmente superada en nuestro ordenamiento, omitiendo la existencia de numerosas sentencias del TS posteriores a las citadas de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que expresamente las contradicen y enmiendan. No parece, desde luego, que el olvido sea involuntario, ya que el acuerdo insistía también en hacer una interpretación «revisada» de la STJUE de 26 de enero de 2010 («Transportes Urbanos»), pronunciamiento a partir del cual el TS modificó su anterior doctrina y empezó a considerar indemnizable, por vía de responsabilidad patrimonial del Estado, el daño sufrido como resultado de la aprobación de normas tributarias nacionales contrarias al Derecho comunitario.

Obviamente, no podemos compartir la interpretación que hace el Consejo de Ministros de la STJUE de 26 de enero de 2010, y no solo porque la conclusión sea errónea o porque trate de revisarse la interpretación de la misma ya realizada por el órgano que tenía competencia para ello (nada menos que el TS), sino también por la metodología hermenéutica seguida, en la que apreciamos referencias parciales, saltos lógicos, traslación de argumentos de unos tribunales y tipo de procedimientos a otros distintos, etc.

Pese a la extensión y aparente importancia conferida por el Consejo de Ministros a este segundo motivo de desestimación, creemos innecesario detenernos más en su análisis, toda vez que su inclusión en el acuerdo parecía un intento desesperado del Consejo de Ministros para reabrir un debate que ya había quedado superado mediante una jurisprudencia clara y reiterada del TS en sentido contrario.

7. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA «CARACTERIZADA» DEL INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO POR PARTE DEL LEGISLADOR

7.1. LOS CRITERIOS DEL TJUE PARA «CARACTERIZAR» EL INCUMPLIMIENTO

Como se ha indicado, la jurisprudencia actual del TS no solo considera exigible que el incumplimiento por parte del legislador sea «suficientemente caracterizado» (lo que podría resultar cuestionable a la luz de los principios de equivalencia y efectividad), sino que otorga al análisis de este elemento el papel central a la hora de resolver las reclamaciones formuladas contra el legislador por introducir medidas impositivas contrarias al Derecho comunitario.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Así, en su paradigmática Sentencia de 17 de junio de 2010 (FD 10.º), nuestro Alto Tribunal recapitula los elementos que considera determinantes a la hora de evaluar el nivel de culpabilidad del legislador, criterios que proceden de la doctrina del TJUE: «... ha sido el propio TJUE el que ha sentado los criterios decisivos que deben seguir los jueces nacionales para considerar que, efectivamente, una violación del Derecho comunitario reúne la condición de "suficientemente caracterizada", señalando que el esencial es el de "**la inobservancia manifiesta y grave... de los límites impuestos a su facultad de apreciación**", para lo cual habrá de considerarse "el grado de claridad de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades, el carácter intencional o involuntario de la infracción o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la adopción o el mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario". Se ha dicho también por ese mismo tribunal que "una violación del Derecho comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido"...».

Así, la figura de la «violación caracterizada» se equipara a la inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a la facultad de apreciación del Estado, definición con la que trata de fijarse el umbral a partir del cual un error en la interpretación del Derecho pasa a resultar inexcusable[17].

En realidad, los criterios enunciados por el TJUE persiguen enjuiciar la conducta del Estado **de la forma más contextualizada posible**, tratando de identificar las circunstancias, potencialmente agravantes o atenuantes de la conducta del legislador, que estaban presentes tanto *con anterioridad a la adopción* de la medida (de ahí la referencia a la existencia de jurisprudencia previa del tribunal o a la claridad de la norma y amplitud del margen de apreciación atribuido al Estado), como *con posterioridad a su aprobación pero antes de la sentencia que declara la medida contraria a Derecho comunitario* (de ahí la mención al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario) o, *incluso, tras la sentencia* (de ahí la referencia a si el incumplimiento ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia declaratoria del mismo).

Por ello, creemos que el juicio acerca de la conducta «caracterizada» del legislador no puede hacerse de un modo estático, sino acudiendo a una revisión cronológica de los principales hitos

---

17 Con la figura de la «inobservancia grave...» se acude a un recurso relativamente frecuente en Derecho, del que podemos encontrar otras manifestaciones similares en los conceptos de «**interpretación razonable de la norma**» que, conforme al artículo 179.2 de la LGT, excluye la imposición de sanciones tributarias a los contribuyentes sujetos a regularización tributaria, el «**error fundado de Derecho**», que permite, conforme al artículo 89 de la Ley 37/1992, regularizar las cuotas no liquidadas del IVA en la siguiente declaración que se deba presentar en lugar de acudir a la presentación de una declaración extemporánea con imposición de recargos, o, sin ir más lejos, el concepto de «**incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión**» que, en su caso, permite limitar los efectos temporales de las sentencias condenatorias del TJUE contra los Estados.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

acaecidos en relación con el IVMDH desde el año 2000 hasta la actualidad. Como ha confirmado el TS, este análisis revela que la conducta del legislador ha de calificarse como de «incumplimiento suficientemente caracterizado» a los efectos de la indemnizabilidad del daño causado a los contribuyentes que soportaron de forma indebida el impuesto.

7.2. CIRCUNSTANCIAS PREVIAS A LA APROBACIÓN DEL IVMDH (AÑOS 2000 Y 2001)

7.2.1. La jurisprudencia previa del TJUE

Como ya se ha indicado, con anterioridad a la creación del IVMDH, el TJUE ya había tenido ocasión de interpretar el alcance y límites de los requisitos establecidos por el artículo 3.2 de la Directiva de II. EE. en sus Sentencias de 24 de febrero y 9 de marzo de 2000 (asuntos C-434/97 y C-437/97, respectivamente). Respecto del *primer requisito*, de ambas sentencias se desprende con claridad que para que un impuesto sobre el alcohol o los hidrocarburos disponga de finalidad específica, es necesario que persiga un objetivo que exceda de lo meramente presupuestario, y además que dicho objetivo (medioambiental, sanitario) no constituya una mera enunciación teórica, sino que se articule mediante una estructura impositiva orientada a tal fin, o, al menos, mediante una afectación clara y directa de los rendimientos obtenidos. En relación con este punto, la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 no solo se remite expresamente a la doctrina ya disponible en 2000 sino que, incluso, rechaza que el Estado actuase de buena fe al introducir el IVMDH, ya que «... en la sentencia EKW y Wein & Co... el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH...».

Algo parecido sucede con el *segundo requisito* del artículo 3.2, que obligaba a que el IVMDH respetase «las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto». Dado que el TJUE, en su Sentencia de 27 de febrero de 2014, consideró innecesario analizar si el IVMDH cumplía este requisito, hemos de acudir a las conclusiones previas del abogado general, documento en el que el señor Wahl recordó, con toda claridad (apdos. 34 y 35) que «... el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia EKW y Wein & Co que el impuesto controvertido en ese litigio "no [cumplía] las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que solo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo"... Esa conclusión es directamente aplicable al presente asunto».

Lo anterior pone de manifiesto que el legislador incurrió en un incumplimiento «suficientemente caracterizado» al introducir un nuevo impuesto sobre los hidrocarburos que contravenía la doctrina previa del TJUE en relación con las dos principales restricciones establecidas por el Derecho comunitario a tal efecto. A este respecto, ha de recordarse que según ha declarado el propio TJUE, el hecho de haber legislado en contra de una jurisprudencia reiterada del tribunal «caracteriza» automáticamente el incumplimiento del legislador nacional.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

7.2.2. Las advertencias de la Comisión con carácter previo a la aprobación del IVMDH

Durante toda la tramitación del procedimiento ante el TJUE e, incluso, con carácter público, tras la sentencia, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha mantenido la tesis de que la creación del IVMDH se hizo previa aprobación de la Comisión Europea, circunstancia esta que, de haber ocurrido así, podría atenuar el juicio de culpabilidad al que ha de someterse al Estado a los efectos de su potencial responsabilidad patrimonial. Sin embargo, la propia STJUE de 27 de febrero de 2014 rechaza este argumento, subrayando que, justo al contrario, la Comisión sí advirtió expresamente de la ilegalidad del tributo que se pretendía crear.

Los contactos entre la Comisión Europea y las autoridades españolas se canalizaron por medio de la Dirección de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Unión Europea (presidida por el señor don Michel Aujean) y la Comisión para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica (presidida por el señor don Javier Lasarte), esta última constituida mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de septiembre de 2000 para el estudio de un nuevo modelo de financiación de las CC. AA. aplicable a partir de 2002 (una vez expirado el modelo del quinquenio 1997-2001).

Los contactos comenzaron en abril de 2001 con una carta del señor Lasarte en la que se consultaba de un modo genérico sobre la posibilidad de establecer impuestos, con tipos diferenciados en las CC. AA. sobre productos ya sujetos a II. EE. Tras dicha misiva, se mantuvieron varias reuniones en las que los representantes del organismo comunitario, inicialmente (reuniones de 6 y 9 de abril), solicitaron información complementaria «sobre la posible incidencia de los impuestos minoristas que se proponen sobre hidrocarburos y labores del tabaco en los actuales impuestos estatales armonizados», y, con posterioridad (reuniones de 3 y 4 de mayo), pusieron expresamente de manifiesto las dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario que planteaba el impuesto proyectado.

Mediante una nueva carta de 10 de mayo de 2011, el señor Lasarte expuso la que, a su juicio, era la finalidad específica del impuesto que se proyectaba crear, que no era otra que «**la articulación de políticas sanitarias y medioambientales**» por parte de las CC. AA. en cumplimiento de sus competencias constitucionales, «**lo que implicaría a su vez, por supuesto, que el rendimiento de los mismos debería quedar asignado a la financiación de gastos vinculados a las actuaciones medioambientales y sanitaria**».

Finalmente, mediante carta de 14 de junio de 2001, el organismo comunitario contestó formalmente las consultas planteadas por el nacional, indicando en primer lugar, con carácter genérico, que «España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre el tabaco y los hidrocarburos bajo ciertas condiciones, en particular: i) que el objetivo perseguido sea otro que principalmente el presupuestario; ii) que el impuesto no sea exigible sino en el momento de la puesta al consumo». Asimismo, el señor Aujean añadió que «La Comisión considera que, según la información a su disposición, el proyecto presentado, relativo a la introducción de impuestos con tipos de gra-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

vamen diferentes en las comunidades autónomas aplicables al tabaco y a los hidrocarburos, no respetaría la legislación comunitaria».

De este modo, **no solo fueron dos, sino tres, los puntos que dieron lugar a algún tipo de cuestionamiento por parte de la Comisión Europea:**

En primer lugar, *respecto del requisito de la finalidad específica*, la Dirección General de Fiscalidad se limitó a reiterarle a España que el nuevo impuesto nacional debía tener una finalidad que no fuera exclusivamente presupuestaria. No se produjo, por lo tanto, una negativa expresa a la creación del impuesto por razón de este requisito, pero ello hay que ponerlo en el contexto de que la anterior carta remitida desde España anunciaba que el rendimiento del IVMDH iba a quedar afectado a la «financiación de gastos vinculados a las actuaciones medioambientales y sanitarias», afectación que nunca llegó a producirse de un modo claro y unívoco, tal como declaró la propia Sentencia de 27 de febrero de 2014, apartados 31 y 32[18].

En segundo lugar, *respecto del requisito de que el impuesto sea consistente con los elementos estructurales de los II. EE. o el IVA*, la situación es aún más clara. Ello se debe a que la Dirección General de Fiscalidad señaló expresamente en su contestación que España solo podía crear un impuesto nacional sobre los hidrocarburos si dicho impuesto era exigible en el «momento de la puesta al consumo», momento que se identifica en los II. EE. con el de la ultimación del régimen suspensivo, generalmente mediante la salida del producto del último depósito fiscal. En realidad, tras la Sentencia EKW de marzo de 2000, recaída en relación con un impuesto que, al igual que el IVMDH, se devengaba en la fase de venta minorista (en ese caso, de las bebidas alcohólicas), la Dirección General de Fiscalidad no podía concluir de otro modo más que confirmando que el devengo del IVMDH debía quedar alineado con el del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Lo sorprendente es, sin embargo, que pese a la clara advertencia del órgano comunitario, el legislador español mantuviese su intención de fijar el devengo del IVMDH en el momento de la venta en fase minorista de los hidrocarburos.

En tercer lugar, *respecto de la existencia de tipos diferenciados del IVMDH en las distintas CC. AA.*, la Dirección General de Fiscalidad declaró con rotundidad que ello infringía el Derecho comunitario, manifestación de la que, sin embargo, la Comisión para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica discrepó abiertamente en su informe final.

De lo expuesto puede concluirse que, con anterioridad a la creación del IVMDH, la Comisión Europea ya había advertido de forma expresa y clara que la creación de un impuesto sobre los hidrocarburos requería de una afectación inequívoca de los recursos obtenidos a la financia-

---

18 «31 Sin embargo, en el litigio principal es pacífico que las comunidades autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos. 32 Además, se desprende de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que la norma nacional controvertida no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ción de actuaciones en materia sanitaria o medioambiental, y que, asimismo, el devengo del impuesto debía fijarse en el momento de la salida del último depósito fiscal (puesta a consumo de los productos), y no en el momento de la venta minorista.

Resulta, por lo tanto, evidente, que el legislador decidió apartarse conscientemente de las directrices y advertencias emitidas por la Comisión Europea. Esta misma conclusión es a la que llegó el TJUE en la Sentencia de 27 de febrero de 2014 y, muy señaladamente, el abogado general del tribunal, señor Wahl, quien en sus conclusiones escritas declaró que: «De hecho, no hay nada en los autos trasladados al Tribunal de Justicia que sugiera que la Comisión indujo a error al Gobierno español en lo que respecta a la licitud del IVMDH. Por el contrario, esta ha señalado claramente que considera ilícito el IVMDH».

Se desconocen las razones por las que el legislador decidió desoír las advertencias vertidas desde Bruselas, pero parece claro que no se puede alegar ahora que fuera la conducta de la Comisión la que indujera a pensar que el impuesto era compatible con el Derecho comunitario, cuando de dicha conducta se desprendía exactamente lo contrario. En nuestra opinión, parece que la obtención de nuevos recursos tributarios y la introducción de un factor de corresponsabilidad fiscal en las CC. AA. (superando el tradicional papel de las mismas como meros instrumentos de gasto público) eran fines prioritarios para el legislador, mientras que la adecuación de las nuevas figuras impositivas al Derecho comunitario aparecía más bien como un obstáculo que, simplemente, había de soslayarse de un modo u otro. Así, parece que, por desgracia, en la España del año 2000, el disponer de un sistema de imposición indirecta perfectamente armonizado a nivel comunitario no era una prioridad en la agenda legislativa. Seguramente, esta incorrecta concepción de nuestro sistema tributario como algo ajeno a las reglas de armonización comunitarias, sea la razón última que explique la creación y mantenimiento del IVMDH durante un periodo de más de 10 años.

7.3. CIRCUNSTANCIAS ACAECIDAS DURANTE LA VIGENCIA DEL IVMDH (2002-2012)

7.3.1. Expediente de infracción por parte de la Comisión Europea (2002-2008)

Aparte de las advertencias previas a su aprobación, la Comisión Europea mantuvo durante toda la vida del IVMDH (2002-2012) la posición de que el impuesto incumplía los dos requisitos del artículo 3.2 de la Directiva de II. EE. En este proceso podemos destacar los siguientes hitos:

- 9 de abril de 2002. El Comisario de Fiscalidad, señor Bolkestein, emite respuesta a la pregunta escrita (E-0455/02) formulada el 22 de febrero anterior por los eurodiputados españoles don Luis Berenguer Fuster y don Fernando Pérez Royo, en la que manifiesta que: «Es intención de la Comisión recabar... pormenores de la legislación española en la materia. A la luz de la respuesta que remita el Gobierno español, se analizará la compatibilidad de esta ley con la ley española».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- 16 de julio de 2002. La Comisión Europea envía un escrito de requerimiento a las autoridades españolas acerca de la disconformidad del IVMDH con la directiva. El 23 de octubre de 2003, las autoridades nacionales emiten carta de contestación, en la que muestran su disconformidad con la tesis de la Comisión.
- 28 de junio de 2006. La Comisión Europea dirige un nuevo escrito al Gobierno de España reiterando su postura, al que, de nuevo, las autoridades españolas contestan manifestando su desacuerdo.
- 6 de mayo de 2008. Publicación de una nota de prensa (IP/08/711) en la que la Comisión hace pública la existencia del Dictamen motivado 2002/2315, y en la que se señala que, a juicio de la Comisión, el IVMDH es contrario a Derecho comunitario[19]. La propia nota de prensa reconoce que «la Comisión ha solicitado formalmente a España, mediante un dictamen motivado, que ajuste su legislación nacional al Derecho comunitario».
- Tras la emisión del dictamen motivado se produjo la suspensión del procedimiento de infracción por parte de la Comisión. Ello, según diversas fuentes, se debió a que las autoridades nacionales y las comunitarias entraron en una fase de negociación en la que, aparentemente, España reconoció la contradicción del impuesto con la directiva y anunció su intención de derogarlo e integrarlo en el Impuesto sobre Hidrocarburos (como, finalmente, sucedió en 2013). Ello planteaba la dificultad de que este último impuesto no admitía diferentes niveles impositivos en las distintas CC. AA., motivo por el que España condicionó su compromiso de derogar el IVMDH a que se produjera, de forma correlativa, una modificación de la Directiva 2003/96 que habilitase expresamente a nuestro país para poder «regionalizar» el impuesto armonizado sobre los hidrocarburos.

7.3.2. La reforma del sistema de financiación autonómica (2009)

Con fecha 15 de julio de 2009, el Consejo de Política Fiscal y Financiera[20] emitió el Acuerdo 6/2009 para la reforma del sistema de financiación de las CC. AA. de régimen común, en el que se anunció (pág. 56) la intención del legislador de derogar el IVMDH. Ello quedó corroborado en los preámbulos de las 15 Leyes de cesión de tributos aprobadas por el Estado el 16 de julio de

19 La nota de prensa indicaba que: «En primer lugar, el devengo del impuesto no se ajusta al del impuesto especial armonizado, puesto que no tiene lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal sino en una fase posterior, cuando los productos en cuestión se venden al comprador en la gasolinera. En segundo lugar, en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE se establece que cualquier otro impuesto indirecto sobre los hidrocarburos debe tener una "finalidad específica". El Tribunal de Justicia Europeo ha entendido ya que "finalidad específica", en este contexto, es una finalidad que no sea presupuestaria».

20 Se trata de un órgano conjunto constituido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada comunidad autónoma, y que es responsable de la coordinación de la política presupuestaria en España.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2010[21], una por cada una de las CC. AA. de régimen común[22]. En efecto, el Estado era en aquel momento perfectamente consciente de la inadecuación del IVMDH al Derecho comunitario, si bien en estos textos se condicionaba la derogación del impuesto a que se estableciese, por vía de modificación de la Directiva 2003/96, un marco legal alternativo en el Impuesto sobre Hidrocarburos al que poder desplazar la carga tributaria del IVMDH, evitando con ello que las CC. AA. perdieran la recaudación que venían obteniendo por vía del IVMDH.

De nuevo comprobamos como, también en esta fase, el legislador, aun siendo consciente de la incompatibilidad del IVMDH con el Derecho comunitario, sometía su actuación a criterios de oportunidad (presupuestaria) y no de estricta legalidad comunitaria. Si en un primer momento lo prioritario había sido recabar recursos tributarios adicionales para las CC. AA. e incrementar su nivel de corresponsabilidad fiscal, parece que en 2009, pese a la evidencia de la contradicción del impuesto con la directiva, tampoco se quería renunciar al impuesto salvo que se pudiese mantener su carga tributaria «regionalizada» mediante su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Otra vez comprobamos que para el legislador de 2009, ajustar la normativa nacional al marco comunitario armonizado era un objetivo secundario al que, o bien no se daba cumplimento, o bien se hacía, como finalmente ocurrió en 2013, mal y tarde.

7.4. CIRCUNSTANCIAS POSTERIORES A LA STJUE DE 27 DE FEBRERO DE 2014

El sentido del pronunciamiento del TJUE de 27 de febrero de 2014 y, en particular, la dureza de los términos empleados al enjuiciar la actitud del legislador español, hacían prever que las autoridades nacionales se iban a apresurar a hacer todos los esfuerzos posibles para dejar constancia de su intención de dar cumplimiento total a la sentencia, así como de reparar, de forma íntegra, los daños irrogados a los contribuyentes que habían soportado el impuesto de forma indebida durante 11 años. Sin embargo, el análisis de la actuación de la AEAT durante los años 2014 y 2015 también arroja algunas sombras que, en nuestra opinión, contribuyen a conformar el juicio de que las autoridades españolas han incurrido en un supuesto merecedor de reproche por vía del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado.

Por un lado, es cierto que las autoridades nacionales no se han manifestado de forma pública en el sentido de cuestionar abiertamente la sentencia o de pretender incumplir su contenido.

---

21 Ley 16/2010, de 16 de julio, de Régimen de Cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y Fijación del Alcance y Condiciones de Dicha cesión, y 14 leyes más con numeración correlativa sucesiva.

22 En dichos preámbulos se incluyó la siguiente mención: «Finalmente, el Gobierno se ha comprometido, en el marco del actual procedimiento de la Comisión Europea sobre el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), a proponer la modificación de la Directiva 2003/96/CE..., para que, si eventualmente fuera necesario, pueda sustituirse este impuesto por suplementos autonómicos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, con neutralidad financiera».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por el otro, sin embargo, hemos presenciado algunas actuaciones que, por acción u omisión, han derivado en la interposición de excesivos obstáculos al necesario resarcimiento al que tienen derecho los contribuyentes que soportaron indebidamente el impuesto. Entre estas últimas actuaciones, podemos subrayar las siguientes:

- La AEAT ha canalizado las solicitudes y devoluciones relativas a los ejercicios no prescritos por vía de un *procedimiento innecesariamente complejo y que, en algunos aspectos, no ha sido totalmente respetuoso con los derechos de los contribuyentes*. En este sentido, la AEAT ha conferido total preeminencia a un modelo normalizado de solicitud ideado por la propia Agencia *ad hoc*, pero que presenta diversas incidencias:
  - El modelo no identifica la cuota objeto de solicitud, sino solo el número de litros de carburante incluidos en la misma, circunstancia que añade una oscuridad innecesaria desde el punto de vista del contribuyente, máxime cuando nos encontramos en el marco de un procedimiento (devolución de ingresos indebidos), en el que el *petitum* es, por definición, el reembolso de una cantidad determinada.
  - El modelo no permite consignar un representante a los fines del procedimiento ni un domicilio a efectos de notificaciones, ello en perjuicio de aquellos contribuyentes menos habituados a la práctica administrativa o la recepción de notificaciones.
  - En su configuración inicial, el modelo ni siquiera permitía consignar los consumos efectuados mediante tarjeta de combustible, vía de adquisición de los productos que resulta una de las más frecuentes en la práctica.
  - El modelo impide cualquier tipo de acumulación, ya que exige presentaciones diferenciadas para cada uno de los proveedores que cargaron cuotas del IVMDH a un único solicitante. En el caso de los suministros mediante tarjeta, el modelo desacumula cada solicitud en tantas resoluciones como proveedores haya tenido la entidad emisora de la tarjeta, circunstancia que, de nuevo, incrementa exponencialmente el número de resoluciones y añade mayor complejidad al seguimiento de los procedimientos.
- En cuanto a la tramitación del procedimiento, la AEAT emite con frecuencia resoluciones con minoraciones respecto de las cantidades solicitadas, ello generalmente como resultado de *errores y automatismos incurridos por las propias oficinas gestoras* que están obligando a los contribuyentes a presentar innumerables recursos de reposición[23].

[23] Entre los errores más frecuentes encontramos casos en los que se declaran prescritos periodos que no lo están, se emiten desestimaciones en casos en los que debía haberse remitido un requerimiento de subsanación previo, etc.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Por lo que se refiere a la *agilidad de la tramitación administrativa*, lo cierto es que un año después de la sentencia, la AEAT aún tenía pendientes de resolver varios cientos de miles de solicitudes presentadas mediante modelo normalizado, así como un número indeterminado de solicitudes formuladas mediante escrito. Las razones de este retraso son varias y diversas, pero podemos destacar el hecho de que hasta octubre de 2014, la AEAT no comenzó a emitir resoluciones, las cuales debieron ser además posteriormente rectificadas, previos los correspondientes recursos de reposición, como resultado de la incorrecta aplicación de la «teoría de mínimos» a la que nos referiremos a continuación.

- Sin duda, el mayor elemento de controversia en lo que se refiere a las devoluciones correspondientes a años no prescritos, ha venido determinado por la *intención de la AEAT de minorar las devoluciones en atención a la teoría de «mínimos comunitarios»*.

  De acuerdo con esta doctrina, la AEAT comenzó a practicar devoluciones en octubre de 2014, reintegrando únicamente una parte de las cantidades solicitadas tal que mantuviera el gravamen efectivo sobre los hidrocarburos soportado por el contribuyente, por encima de los umbrales mínimos de imposición previstos en la Directiva 2003/96, umbrales que, precisamente, se cumplían en España mediante el juego conjunto del Impuesto sobre Hidrocarburos (armonizado) y el IVMDH (no armonizado). La teoría se basaba en una suerte de razonamiento circular por el cual la Administración se consideraba imposibilitada para cumplir íntegramente la sentencia del TJUE, que declaraba un incumplimiento de la Directiva 92/12, de II. EE., sin incumplir a su vez otra Directiva, la 2003/96, que fija los niveles mínimos de imposición sobre los productos energéticos.

  La aplicación de esta doctrina suponía conferir eficacia directa a una directiva en perjuicio de los particulares, «efecto vertical inverso» proscrito por la jurisprudencia del TJUE (en este sentido, las Sentencias de 26 de febrero de 1986, asunto Marshall, C-154/84, o de 11 de junio de 1987, asunto Pretore di Saló, C-14/86). Asimismo, cabe señalar que esta doctrina había sido sistemáticamente alegada por la abogacía del Estado en los numerosos procedimientos contenciosos seguidos en relación con las solicitudes de devolución del IVMDH formuladas por los contribuyentes en años anteriores, habiendo sido rechazada en todos los casos de forma rotunda por las Salas de lo Contencioso de los TSJ competentes[24].

---

[24] Entre las manifestaciones vertidas por las sentencias de los diversos TSJ, destacamos las siguientes:

- «No es posible que el cumplimiento de una Directiva se apoye en el incumplimiento de otra diferente y que, por ello, se deje carente de contenido una sentencia del TJUE» (TSJ de Galicia en varios pronunciamientos).
- «En modo alguno cabe barruntar de la Sentencia de 27 de febrero de 2014, que el IVMDH únicamente resultaría contrario en la parte que exceda del nivel mínimo de imposición al que se refiere la Directiva 2003/96» (Aragón).
- «Sin que sean oponibles a la parte (recurrente) las obligaciones que incumben al Estado en materia de imposición con la finalidad de evitar la devolución de las sumas que, indebidamente, pudieron ser repercutidas e ingresadas en aplicación del impuesto que el TJUE ha declarado contrario a la regulación europea» (Castilla-La Mancha).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La emisión de las primeras resoluciones «minoradas» por aplicación de esta doctrina produjo un efecto de fuerte controversia con las asociaciones representativas de uno de los sectores más perjudicados por el IVMDH, como es el del transporte de mercancías por carretera, las cuales llegaron a convocar tres días de paro del sector para los días 17 a 19 de noviembre de 2014. Este paro no llegó finalmente a producirse, toda vez que en rueda de prensa del día 7 de noviembre, el secretario de Estado de Hacienda, señor Ferre, anunció la intención del ministerio de rectificar su posición, debido a que: «El sector del transporte nos ha presentado argumentos jurídicos que contradicen la interpretación que se había seguido hasta el momento por la Agencia Tributaria...».

- Por otro lado, cabe señalar que *en la información ofrecida por la AEAT a los contribuyentes tras la sentencia del TJUE, se omitió cualquier referencia a la existencia del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado* por el que aquellos podían obtener el resarcimiento de las cuotas soportadas en ejercicios prescritos. Así, por ejemplo, la respuesta a la pregunta frecuente número 13 colgada en la web de la AEAT, apartado «devolución céntimo sanitario» (*¿Puedo obtener la devolución de cualquier cantidad soportada del IVMDH a lo largo de todo su periodo de vigencia, esto es, entre los años 2002 y 2012?*), señalaba que «las solicitudes que se formulen no podrán afectar a cantidades suministradas en periodos anteriores a 2010, salvo que para dichos periodos se acredite la interrupción de la prescripción». A este respecto, llama la atención que la AEAT justificase la limitación temporal de la obligación de resarcimiento a los años no prescritos aludiendo a la Resolución 2/2005, que fue emitida por la Dirección General de Tributos en un supuesto (sentencia del TJUE que declaró contrario a Derecho comunitario el régimen de deducción de IVA por los sujetos pasivos perceptores de subvenciones) en el que, precisamente, el TS sí terminó considerando resarcibles las cuotas soportadas en ejercicios prescritos por vía del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado.

A nuestro juicio, el relato de lo acontecido tras la STJUE de febrero de 2014 también contribuye a resolver afirmativamente la cuestión de si el Estado ha incurrido en una «inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a su facultad de apreciación».

- «El alegado objetivo de la Directiva 2003/96/CE no puede obtenerse mediante el mantenimiento –siquiera parcial– de un impuesto que el propio TJUE ha declarado contrario –en su conjunto o totalidad– al Derecho de la UE y que, por tanto, debe reputarse nulo de pleno derecho» (Com. Valenciana).
- «La aceptación de tal solicitud de la Abogacía del Estado supondría –por ende– desconocer el carácter vinculante de la STJUE de 27.2.2014, máxime teniendo en cuenta que tal sentencia no atendió la expresa y específica alegación que, a este concreto efecto, adujo el Reino de España en... sus alegaciones escritas (Com. Valenciana).
- «Parece razonable entender que... el nivel mínimo de imposición... debe alcanzarse mediante tributos que se adecuen al propio Derecho de la Unión, lo que, obviamente, no ocurre con el IVMDH...» (Cataluña).
- «No es atendible... que, para impedir un incumplimiento –«sobrevenido», resulte posible seguir aplicando en parte un tributo... contrario al Derecho de la Unión, toda vez que ello supondría... no asumir el fallo del TJUE» (Cataluña).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

8. LAS SSTS DE 18 Y 24 DE FEBRERO DE 2016, QUE DECLARAN LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR EL IVMDH

8.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Ante la avalancha de recursos recibidos frente al acuerdo desestimatorio (acumulado) del Consejo de Ministros que hemos analizado anteriormente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS decidió adoptar dos decisiones dirigidas a optimizar la gestión procesal de los asuntos[25]. Por un lado, se constituyó una sección específica, dedicada en exclusiva al juicio de admisibilidad de los recursos, sección a la que se asignaron medios personales exclusivos (una secretaria judicial y 6 funcionarios); por otra parte, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 37.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Sala acordó suspender todos los procedimientos (varios miles, según información del propio tribunal), y tramitar únicamente ocho de ellos con carácter preferente.

Estos recursos de «tramitación preferente» fueron resueltos y estimados mediante las Sentencias de 18 y 24 de febrero de 2016 (recs. 12, 194, 195, 217, 241, 244, 251 y 259/2015), pronunciamientos en los que actuaron como ponentes varios magistrados distintos[26]. En todos los casos se emite un voto particular discrepante, contrario al reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado, procedente del magistrado don José Luis Requero Ibáñez. En ninguna de las sentencias se imponen costas a la parte procesalmente «vencida», en el entendido de que el caso plantea «serias dudas de hecho o de derecho».

En general, la valoración de las sentencias emitidas ha de ser positiva. En primer lugar, destaca la celeridad con la que el TS ha resuelto un asunto que excedía del ámbito meramente jurídico y pasaba a tener verdadero interés público. Los primeros recursos interpuestos datan de 19 de enero de 2015 (recurso frente a una desestimación presunta) y 30 de marzo de 2015, de modo que la tramitación y resolución de los mismos por el tribunal ha necesitado en torno a un año.

En segundo lugar, también nos merece una opinión favorable el hecho de que el «pronunciamiento tipo» analice la cuestión litigiosa con profundidad y rigor, pero con un evidente ánimo de concreción (29 folios, sin contar la extensión adicional derivada del voto particular). Es cierto que existe un buen número de elementos de hecho que, según se ha expuesto en este trabajo, refuerzan la culpabilidad del Estado y que no han sido considerados, pero ello puede deberse a que se trate de elementos no planteados en las demandas que han dado lugar a las sentencias y, sobre todo, a la clara convicción de dicha culpabilidad a la que llega la Sala mediante el análisis de los elementos que sí son objeto de referencia en los fallos.

---

25 Nota de prensa publicada en la página web del Consejo General del Poder Judicial el 30 de noviembre de 2015.

26 Doña María Pilar Teso Gamella fue la ponente de las dos sentencias de 18 de febrero, mientras que los seis fallos de 24 de febrero proceden –tres de cada uno– de don Jesús Cudero Blas y de don Ángel Ramón Arozamena Laso.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Respecto del contenido de las sentencias, y sin perjuicio de algunas cuestiones que quizás no hayan quedado completamente resueltas en las mismas, cabe felicitarse por que el tribunal haya emitido un pronunciamiento en Derecho, que incorpora una condena clara y contundente a la actuación culpable del legislador, y que haya escapado de verse condicionado por otras consideraciones extrajurídicas, como las referidas al impacto presupuestario derivado del cumplimiento de las sentencias condenatorias que se emitan. Desde este punto de vista, la posición con la que el TS parece haber cerrado el último capítulo de esta (ya antigua) controversia entre Estado y consumidores «cualificados» de hidrocarburos, puede calificarse como un auténtico «triunfo del Estado de Derecho».

8.2. RECONOCIMIENTO DEL INCUMPLIMIENTO COMETIDO POR EL LEGISLADOR COMO SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADO

En sus «sentencias preferentes», el TS, fiel a su doctrina tradicional, considera exigible para la declaración de responsabilidad patrimonial que el incumplimiento del legislador pueda calificarse como «suficientemente caracterizado». El análisis de esta cuestión, según recuerda el tribunal, exige considerar: i) el contraste entre lo dispuesto por la norma infractora y por la norma infringida; ii) la jurisprudencia de aplicación al caso; iii) así como las circunstancias inmediatamente anteriores y posteriores a la creación del impuesto controvertido.

En el cuerpo de la sentencia, se revisa el contraste entre la norma española y la comunitaria (FD 5), la finalidad específica en la STJUE de 27 de febrero de 2014 (FD 6), la actuación de las autoridades españolas según la STJUE de 27 de febrero de 2014 (FD 7), la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 3.2 de la directiva (FD 8), la implantación del impuesto controvertido (FD 9) y la relación entre las autoridades españolas y comunitarias (FD 10). De todo ello concluye la Sala que la violación es suficientemente caracterizada (FD 11) y que sí existe relación de causalidad entre la actuación del legislador y el daño causado a los contribuyentes (FD 12), sin que puedan oponerse a la obligación de indemnizar (cuya cuantía se detalla en el FD 15) consideraciones en materia de seguridad jurídica (FD 13) o de posible obtención de un enriquecimiento injusto por el reclamante (FD 14).

Por lo que se refiere al **contraste de la norma española y la comunitaria**, la Sala parece considerar que la comparación no revela por sí sola la existencia de una infracción suficientemente caracterizada, circunstancia que, por otro lado, explicaría la aparición de varias sentencias de TSJ españoles que no consideraron en su momento que el IVMDH fuese contrario a la Directiva de II. EE. No obstante, dicha comparación ha de contextualizarse por vía del examen de la jurisprudencia previa del TJUE y de las circunstancias previas y posteriores a la aprobación del impuesto. El objeto de esta contextualización es tratar de «determinar si en enero de 2002, cuando entra en vigor el IVMDH, se conocía o se podía conocer que el mismo era disconforme con el Derecho comunitario».

En dicho examen, el TS destaca las siguientes circunstancias:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- **Jurisprudencia previa del TJUE.** Como se ha explicado anteriormente, el TJUE había interpretado el requisito de la finalidad específica (así como el de la obligación de que el impuesto nacional se ajustase a las reglas estructurales del impuesto especial armonizado o del IVA) en sus Sentencias de 24 de febrero de 2000 (asunto C-434/97, Comisión/Francia) y 9 de marzo de 2000 (asunto C-437/97, EKW y Wein & Co), ambas anteriores y cercanas en el tiempo a la creación del IVMDH. A juicio de la Sala, tras estas sentencias había quedado claro, con escaso margen de apreciación para el Estado, que un impuesto nacional sobre los hidrocarburos no podía tener, como el IVMDH, una finalidad meramente presupuestaria.
- Por lo que se refiere a las **circunstancias inmediatamente anteriores y posteriores a la creación del IVMDH**, la Sala pone el énfasis en el análisis de la actuación de la Comisión Europea, ya que, según el criterio mantenido por la abogacía del Estado (y por el propio Consejo de Ministros en el acuerdo impugnado), fue aquella la que indujo al legislador estatal a pensar que el IVMDH era compatible con el Derecho comunitario. Pues bien, justamente al contrario de lo mantenido por la representación del Estado, la Sala recuerda (FD 10) que la Comisión manifestó en reiteradas ocasiones su opinión contraria a la «legalidad» del IVMDH:

  – Antes de la creación del IVMDH (año 2001), el director de Política Fiscal de la Dirección General de la Fiscalidad de la Comisión Europea, ya advirtió al presidente de la Comisión Nacional para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación aplicable a las CC. AA. que, a su juicio, el impuesto proyectado era contrario al Derecho comunitario.

  – Tras la entrada en vigor del impuesto, en marzo de 2002, la Comisión solicitó a España observaciones sobre si el impuesto creado respetaba las condiciones de la directiva.

  – En julio de 2003, se dirigió a la España una comunicación de emplazamiento (en el marco de un procedimiento de infracción), al considerar que se habían incumplido las obligaciones de la directiva, a la que siguió en 2006 una carta de emplazamiento complementaria. En ambas comunicaciones, la Comisión insistía en su interpretación de que el IVMDH incumplía el requisito de la finalidad específica.

  – El procedimiento de infracción cristalizó en el dictamen motivado de 6 de mayo de 2008, en el que la Comisión concluyó que el IVMDH era, a su juicio, contrario a la directiva.

A este respecto, la Sala recuerda también que este argumento ya fue puesto de manifiesto por la representación del Estado ante el TJUE en el curso del procedimiento que dio lugar a la STJUE de 27 de febrero de 2014, siendo rechazado de forma categórica por el TJUE del siguiente

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

modo (apdos. 43 y 45 de la sentencia): «no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la Generalitat de Catalunya ni el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el impuesto de venta minorista de hidrocarburos fuera conforme a dicha disposición». Por lo que concluye que «no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el impuesto en vigor durante un periodo de más de diez años».

De todo este relato concluye el TS que «en todas y cada una de las ocasiones en las que las autoridades comunitarias se han pronunciado, con motivo de cuestiones formuladas por órganos nacionales, o por propia iniciativa, sobre la naturaleza del impuesto, han llegado a la misma conclusión: el IVMDH contravenía lo dispuesto por el artículo 3.2 de la Directiva de impuestos especiales. Desde 2001 insistió una y otra vez en dicha conclusión».

Concluye así la Sala que el contraste de la norma nacional con la comunitaria, efectuado a la luz de la jurisprudencia comunitaria y de las circunstancias de hecho anteriores y posteriores a la creación del impuesto (en particular, la actitud de la Comisión), determina la existencia de una infracción suficientemente caracterizada, ya que cuando entra en vigor, en 2002, el controvertido impuesto, «las autoridades españolas eran conscientes, o deberían haberlo sido (lo que significa que no puede ser un error jurídico de carácter excusable), que dicho impuesto no se ajustaba a lo dispuesto por el artículo 3.2 de la Directiva de II. EE.».

En definitiva, «la violación del Derecho comunitario tenía el grado de claridad suficiente para ser considerada como suficientemente caracterizada», sin que obste a ello que se produjeran, de modo concurrente, negociaciones por las que el Gobierno español ofreciese derogar el impuesto a cambio de que se modificase la Directiva 2003/96, ni que varios TSJ, pese a serles solicitado, decidieran no plantear cuestión prejudicial al TJUE sobre el acomodo de la norma española a la comunitaria. Según la Sala, «ambas cuestiones no tienen el vigor necesario para abatir, a los efectos de la caracterización de la violación, lo declarado por la jurisprudencia comunitaria antes de 2002 y lo que ponen de manifiesto las comunicaciones entre las autoridades españolas y europeas, si atendemos al estándar que establece la jurisprudencia antes citada, sobre la violación suficientemente caracterizada».

8.3. LA RELACIÓN DE CAUSALIDAD ENTRE EL INCUMPLIMIENTO «CARACTERIZADO» ESTATAL Y EL DAÑO SUFRIDO POR LOS RECLAMANTES

La representación del Estado cuestionaba la existencia de una relación de causalidad directa el incumplimiento del legislador y el daño irrogado a los reclamantes, ello debido a que, de no existir el IVMDH, el Estado hubiera debido incrementar en la misma medida el Impuesto sobre Hidrocarburos para ajustarse a los niveles mínimos de imposición establecidos por la Directiva 2003/96. La Sala, sin embargo, rechaza el argumento considerando que ni siquiera puede valorarse «el hipotético o probable aumento de la carga fiscal de los hidrocarburos que se hubiera aprobado, se desconoce en qué términos, en el caso de no haberse implantado el impuesto».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

De igual modo, la abogacía del Estado cuestionaba que la relación de causalidad fuera exclusivamente atribuible al legislador estatal, debido a que las CC. AA. no solo recibían los rendimientos del impuesto sino que en ocasiones establecían tipos adicionales sobre los productos gravados. Frente a esta alegación, la Sala confirma que «no se trata de determinar, a los efectos que ahora enjuiciamos, qué Administración o Administraciones se han beneficiado de los rendimientos de dicho impuesto, sino qué Administración o Administraciones son responsables de su implantación. Y si bien es cierto que la configuración del impuesto permite que junto al tipo estatal, se aprueben tipos impositivos adicionales por las CC. AA., y así lo hicieron algunas, lo cierto es que es la citada Ley 24/2001 la que establece un diseño y estructura del impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea. Es el artículo 9 de la Ley 24/2001 el que transgrede el artículo 3.2 de la Directiva de impuestos especiales armonizados, dando lugar al ingreso de cantidades económicas por la aplicación de un impuesto, cuya invalidez ha sido declarada. Manteniéndose en vigor durante más de diez años, sin que fuera derogado por quién tenía la competencia para hacerlo».

La Sala concluye, por lo tanto, apreciando la existencia de una causalidad directa y exclusiva entre la conducta del legislador estatal y el daño irrogado a los contribuyentes.

8.4. LA SEGURÍDAD JURÍDICA

En el FD 13 de las sentencias se rechazan otras alegaciones adicionales de la abogacía del Estado que tienen que ver con el mandato constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y, más específicamente, entroncan con lo que el acuerdo del Consejo de Ministros denominaba «intangibilidad de las situaciones firmes».

En este punto, la Sala reitera su doctrina anterior, por la que se reconoce el derecho a obtener el resarcimiento por vía de responsabilidad patrimonial del Estado respecto de ejercicios prescritos (por no haberse instado nunca la acción de devolución de ingresos indebidos) o firmes (por haberse instado la acción, pero haber quedado el correspondiente recurso firme por desestimación, desistimiento, etc.).

Los razonamientos que hace la Sala al respecto nos parecen completamente acertados: «Entre la impugnación de liquidaciones tributarias y la impugnación de la denegación de la reclamación por responsabilidad media una diferencia esencial. Se trata de actos distintos, dictados en el ejercicio de potestades diferentes, que responden a principios, y protegen bienes jurídicos, no coincidentes. Dicho de otro modo, el objeto y la razón de decidir, son distintos y, en todo caso la acción de responsabilidad obliga a reparar el daño, pero no anula el efecto de cosa juzgada derivado de la sentencia judicial anterior». En este punto, el tribunal reitera su jurisprudencia anterior, según la cual la cosa juzgada ha de alcanzar a las pretensiones invocadas en el proceso ya fenecido, pero no a aquellas que sean distintas de las antes deducidas «bien porque los sean los sujetos frente a los que se piden; bien porque lo sea el *petitum*, esto es, el bien jurídico cuya protección se solicita».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Coincidimos con la Sala en que el hecho de que se imponga a la Administración la obligación de indemnizar por el daño patrimonial causado por la aprobación del IVMDH no colisiona con las reglas propias del instituto de la cosa juzgada, ya que no se pretende con ello reabrir un procedimiento de devolución de ingresos indebidos fenecido por desestimación, desistimiento, etc. (o, en caso de no haberse ejercitado nunca la acción, por prescripción), sino ejercitar una acción distinta, con base en unos presupuestos distintos y sujeta a unos requisitos diferentes a los establecidos para el ejercicio de la acción de devolución de ingresos indebidos.

8.5. EL RIESGO DE ENRIQUECIMIENTO INJUSTO

La abogacía del Estado alude también a un potencial riesgo de enriquecimiento injusto en el caso de que el reclamante obtenga una indemnización relativa a cuotas del IVMDH que ya hayan sido objeto de resarcimiento total o parcial, ya sea con ocasión de una deducción de gastos en su propia imposición personal (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), por vía de una devolución ordinaria del propio IVMDH o, incluso, por vía de una acción de devolución de ingresos indebidos ejercitada de forma concurrente con la acción de responsabilidad patrimonial.

Con buen criterio, de nuevo, el tribunal deslinda los actos de resarcimiento que resultan incompatibles con la indemnización por vía de responsabilidad patrimonial del Estado. Así, la Sala resuelve que no podrán resarcirse por vía patrimonial las cuotas que ya hayan sido reintegradas por vía de devolución ordinaria, como ocurre en el caso de los transportistas profesionales a los que las CC. AA. hayan reintegrado el tipo autonómico del IVMDH conforme a la habilitación que establecía a tal efecto la Ley 24/2001[27]. Esta devolución del tipo autonómico del IVMDH no ha de confundirse con el sistema de devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos previsto en el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, pese a que ambas son generalmente identificadas como «devolución del gasóleo profesional». Como se desprende de las sentencias emitidas por la Sala, esta última devolución, relativa al Impuesto sobre Hidrocarburos, no impacta en ninguna medida en la cuantía de la indemnización a la que se tiene derecho por vía de responsabilidad patrimonial del Estado por IVMDH.

De igual modo, la Sala aclara que no podrán resarcirse por vía patrimonial cuotas que hayan sido devueltas mediante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Conforme a la jurisprudencia anterior del tribunal, no es necesario haber agotado la acción de devolución de ingresos indebidos para instar el resarcimiento patrimonial, circunstancia que puede dar lugar a que el ejercicio de ambas acciones sea concurrente. Pues bien, en caso de producirse dicha concurrencia, la Sala aclara, con buen criterio, que las cuotas devueltas como resultado de una solicitud de devolución de ingresos indebidos no pueden dar lugar a un nuevo resarcimiento por vía de responsabilidad patrimonial del legislador.

---

[27] Esta opción, en realidad, se limita al año 2012, año en el que varias CC. AA. aprobaron sistemas de devolución del tramo autonómico del impuesto.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por el contrario, y tal como era de prever, la Sala no pone objeción alguna por el hecho de que el reclamante dedujera en su momento el sobrecoste fiscal de los productos, a efectos del IRPF-IS, como mayor precio de adquisición de los carburantes consumidos.

En definitiva, el deslinde que hace el tribunal entre conceptos que deben (o no deben) dar lugar a minoración de la indemnización por responsabilidad patrimonial, nos parece coherente tanto con la naturaleza de las acciones procesales analizadas, como con la doctrina del TJUE en la materia, en concreto, con lo manifestado en la Sentencias Lady & Kid A/S, de 6 septiembre de 2011 (asunto C-398/09), o en la Sentencia Weber's Wine World y otros, de 2 de octubre de 2003 (asunto C-147/01), pronunciamientos ambos que son citados por la Sala en sus fallos.

8.6. LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE LA INDEMNIZACIÓN. ACREDITACIÓN Y COMPROBACIÓN DEL DAÑO SUFRIDO POR EL RECLAMANTE

Tras la exposición de todos los razonamientos anteriores, la Sala concluye en cada una de las «sentencias preferentes» que la Administración General del Estado ha de indemnizar a los reclamantes en la suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del IVMDH reclamadas, suma que solo puede minorarse en las cuantías ya percibidas por vía de devolución de ingresos indebidos, o por las devoluciones ordinarias del tramo autonómico del IVMDH practicadas por algunas CC. AA. a los transportistas profesionales acogidos al sistema denominado de «gasóleo profesional».

De este modo, la Sala dirige a la Administración un mandato directo e inequívoco de resarcimiento a los reclamantes. No se hace, por lo tanto, ningún tipo de habilitación a la Administración para que, en fase de ejecución de sentencia o por medio de alguna forma de retroacción procesal, pueda proceder a un análisis y revisión de los elementos de prueba aportados por los reclamantes a los efectos de determinar si los mismos justifican adecuadamente el hecho de haber soportado de sus proveedores las cuotas impositivas.

Este mandato de resarcimiento directo es consecuencia lógica de la actitud mantenida por la Administración durante el desarrollo del procedimiento, ya que el órgano a quien competía la tramitación de las reclamaciones dirigidas al Consejo de Ministros (la Subdirección General de recursos, reclamaciones y relaciones con la Administración de Justicia) optó por no hacer ningún tipo de análisis o revisión de la prueba aportada en fase administrativa. En vía jurisdiccional, consta que en varios de los procedimientos tramitados con carácter preferente por el TS se ha decretado el recibimiento del pleito a prueba. No obstante, dicho recibimiento parece haberse limitado a la incorporación formal al procedimiento contencioso de la documental obrante en el expediente administrativo, documental en la que, asumimos, constarán los elementos de prueba aportados por cada reclamante. De este modo, parece que los ocho «procedimientos preferentes» han quedado huérfanos de cualquier debate o controversia en materia de prueba, circunstancia que ha determinado que el tribunal haya dado por acreditadas las circunstancias de hecho alega-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

das por cada reclamante, esto es, la cuantificación propuesta de las cuotas del IVMDH soportadas en los ejercicios a los que vaya referida la reclamación.

Frente al mandato de resarcimiento directo enunciado por la Sala, la abogacía del Estado formuló escrito solicitando aclaración de sentencia, fundamentada en que «es necesario que se justifiquen esos abonos y que el juzgador acepte esa justificación», pues en la sentencia «no se incluye ninguna referencia ni argumentación que permita considerar que el juzgador ha considerado suficientemente acreditada la suma reclamada». Esta solicitud de aclaración ha sido rechazada de forma categórica mediante el Auto de 9 de marzo de 2016, en el que el tribunal declara que: «... resulta significativo que la Administración demandada pretenda ahora que esta Sala sentenciadora, por vía de aclaración, examine si las cantidades reclamadas han sido o no debidamente justificadas, cuando en el proceso el abogado del Estado, en su escrito de contestación, no realizó un examen de las facturas presentadas, ni, por lo que ahora interesa, opuso reparo alguno al contenido de las mismas».

Lo anterior deja abierta la cuestión de si todos los recursos que han accedido al TS y que han sido objeto de suspensión correrán la misma suerte, esto es, si serán objeto de sentencia estimatoria con mandato de indemnización íntegra y directa a cada reclamante en la medida en la que aquel fijase su pretensión en vía administrativa y contencioso-administrativa. En principio, una vez que respecto de un determinado recurso se haya ya superado la fase administrativa, en la que ordinariamente debían haberse sustanciado las potenciales discrepancias en materia de prueba, cabe entender que la Administración se ha quedado prácticamente sin opciones de reabrir en vía contenciosa un debate que pueda tener como efecto una minoración de las cantidades solicitadas por cuestiones relativas a la insuficiencia de justificantes formales aportados para acreditar el daño sufrido.

Es cierto que la abogacía del Estado podría verse inclinada a partir de ahora a adoptar una actitud más beligerante en el marco del trámite probatorio en el TS. Ello, sin embargo, podría resultar forzado e, incluso, no ser admitido por la Sala, toda vez que la Administración demandada renunció a dicho análisis y revisión en la fase (administrativa) que hubiera resultado adecuada para ello, fase en la que se optó por una tramitación abreviada y se renunció expresamente al planteamiento de cualquier tipo de objeción en materia de prueba.

8.7. ACTUALIZACIÓN DE LA CANTIDAD INDEMNIZABLE Y RECONOCIMIENTO DE INTERESES

Una cuestión clave que debe dilucidarse en los procedimientos de responsabilidad patrimonial del Estado como legislador del IVMDH es la de en qué medida y bajo qué parámetros ha de procederse al resarcimiento del «daño financiero» irrogado al reclamante que no pudo disponer durante años de unas cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVMDH. Este aspecto, sin embargo, no queda en nuestra opinión suficientemente clarificado en las ocho «sentencias preferentes». Así, podemos plantearnos tres fases temporales susceptibles de algún tipo de resarcimiento financiero:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

a) Desde que se soportó indebidamente el impuesto hasta que se instó la reclamación de responsabilidad patrimonial en vía administrativa.

b) Desde que se instó la reclamación hasta que se notificó la sentencia estimatoria.

c) Desde que se notificó la sentencia estimatoria hasta el abono total de la indemnización.

Pues bien, pese a que consta que en alguno de los ocho procedimientos los reclamantes instaron expresamente un resarcimiento que cubriera todas las fases anteriores (así sucedió, por ejemplo, en el caso del recurso 12/2015), la realidad es que la Sala no hace en las citadas «sentencias preferentes» ninguna consideración respecto de la actualización de las cantidades desde la fecha en la que se produjo el daño. De este modo, la Sala se limita a ordenar que se abonen: i) los intereses legales de la cantidad reclamada (una vez restadas, en su caso, las cantidades recibidas por devolución de ingresos indebidos o en concepto de «gasóleo profesional»), devengados desde el día de la presentación de la reclamación hasta la fecha de notificación de la sentencia; y ii) los intereses legales devengados desde la notificación de la sentencia hasta el pago de la indemnización.

¿Qué ocurre entonces con el grueso del perjuicio financiero sufrido, que es el transcurrido desde las fechas en las que se soportó el daño hasta el planteamiento de la reclamación patrimonial en vía administrativa? ¿Qué solución debe darse al hecho de no haber dispuesto durante todo ese tiempo de unas cantidades ilegalmente recaudadas por el Tesoro Público?

Para este análisis podemos acudir a una «reclamación tipo» de responsabilidad patrimonial. Se tratará, muy frecuentemente, de transportistas profesionales que instaron en los años 2009 o 2010 la devolución de ingresos indebidos de las cantidades soportadas indebidamente a partir de los años 2005 o 2006, procedimientos que, tras un auténtico calvario procesal en diversas instancias, concluyeron en una desestimación firme. Pues bien, una vez abierta hasta 14 de abril de 2015 la posibilidad de instar la responsabilidad patrimonial por los ejercicios prescritos o firmes, estos reclamantes habrán incluido en su reclamación los ejercicios 2002 a 2004, nunca reclamados, y los años 2005 a 2009, reclamados pero desestimados en vía ordinaria (asumamos que los años 2010 a 2012 ya hayan sido resarcidos por vía de devolución de ingresos indebidos planteada tras la STJUE de febrero de 2014). Pues bien, no parece razonable que a este tipo de reclamantes, que han sido privados durante más de una década de cantidades pagadas en virtud de un impuesto que, desde su creación, ya era notoriamente contrario a Derecho comunitario, solo se les resarza el daño financiero sufrido a partir de la presentación de la reclamación (en nuestro ejemplo, el 14 de abril de 2015).

En efecto, parece que existen opciones más razonables desde el punto de vista del principio de reparación íntegra que, además, resultan más coherentes con el tenor del texto legal.

Así, el artículo 141.3 de la LRJAP y PAC dispone que «La cuantía de la indemnización se calculará con referencia al día en que la lesión efectivamente se produjo, sin perjuicio de su actualización a la fecha en que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad con arreglo al índice de precios al consumo, fijado por el Instituto Nacional de Estadística, y de los intereses que

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

procedan por demora en el pago de la indemnización fijada, los cuales se exigirán con arreglo a lo establecido en la Ley General Presupuestaria».

De este modo, comprobamos que la ley sí consagra, aunque quizás de un modo un tanto confuso y equívoco, el principio de que la indemnización no solo debe resarcir el daño en la cuantía exacta en la que este se produjo en el ejercicio de referencia, sino que dicha cuantía indemnizable ha de ser actualizada, para incorporar el valor del perjuicio adicional sufrido por el reclamante como consecuencia de no haber podido disponer de una cantidad de dinero que le pertenecía, durante todo el periodo producido entre la producción del daño y su indemnización. Tras la modificación operada en 1999 (Ley 4/1999, de 13 de enero), a esta obligación de actualización a la fecha de la sentencia, la ley añade la de que se resarza por el tiempo transcurrido entre la fijación de la indemnización en la sentencia y su abono efectivo.

Es cierto que al encontrarnos fuera del ámbito de lo tributario, el precepto establece unas reglas autónomas respecto de las previstas en la normativa tributaria general. Ello determina que, a diferencia de lo que sucedería en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, el reclamante no tenga derecho a la percepción del interés de demora tributario devengado desde la fecha en la que el sujeto pasivo ingresó las cuotas impositivas al Tesoro Público mediante la oportuna declaración tributaria. No obstante, esta autonomía respecto de la norma tributaria no puede hacernos olvidar que el precepto aplicable en sede de responsabilidad patrimonial del Estado sí prevé la actualización de la cuantía de la indemnización. De este modo, creemos que el artículo 141.3 de la LRJAP y PAC sí permite el restablecimiento íntegro de la situación patrimonial del reclamante, mediante la reparación del daño financiero sufrido: i) desde que se soportó indebidamente el impuesto hasta que se instó la reclamación de responsabilidad patrimonial [ello, mediante la actualización del daño en el índice de precios al consumo (IPC)]; ii) desde que se instó la reclamación hasta que se notificó la sentencia estimatoria (de nuevo, mediante la actualización en el IPC); y iii) desde la notificación de la sentencia hasta el abono total de la indemnización (mediante el abono de intereses legales).

A este respecto, sin embargo, consideramos que la doctrina en la materia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, no resulta totalmente clarificadora de la interpretación que del citado precepto mantiene la Sala.

Por un lado, encontramos pronunciamientos en los que el reconocimiento del derecho al resarcimiento financiero se remonta hasta la fecha en la que efectivamente se produjo el daño, como resultado del ingreso al Tesoro Público de las cuotas impositivitas indebidamente recaudadas. Esta posición es, a nuestro juicio, más respetuosa con el tenor literal del artículo 141.3 de la LRJAP y PAC, que establece la actualización de la deuda a la fecha en la que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad, y resulta además más coherente con la caracterización de la obligación de indemnizar como «deuda valor», esto es, con la consideración de que la cuantía de la deuda indemnizada deberá reflejar el importe que, en el momento de producirse el resarcimiento, resulte equivalente al valor del quebranto sufrido en su día por el acreedor.

En este grupo de sentencias podemos citar las de 13 de junio de 2000 (rec. 567/1998, Sección 6.ª), 17 de junio de 2004 (rec. 88/2003, Sección 6.ª), 27 septiembre de 2005 (rec. 112/2004,

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sección 6.ª), 21 de septiembre de 2010 (rec. 533/2006, Sección 6.ª) o 13 de abril de 2012 (rec. 613/2008, Sección 4.ª). En particular, destacan varias de ellas que guardan similitud con el caso que nos ocupa, debido a que resuelven reclamaciones derivadas de la declaración de inconstitucionalidad de una figura impositiva, como era el caso del gravamen complementario de la tasa sobre el juego aprobado por la Ley 5/1990[28]. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 17 de junio de 2004 declaró el tribunal que:

> «Esta Sala, sin embargo, en aras del principio de total indemnidad que preside el Derecho de la responsabilidad, viene considerando, junto con el abono de intereses..., como uno de los instrumentos adecuados para hacer efectivo el principio de indemnidad que palpita tras la institución de la responsabilidad patrimonial de la Administración, *la consideración de la obligación pecuniaria de resarcimiento como una deuda de valor, que lleva a fijar la cuantía de la deuda actualizada al momento de su determinación o fijación, y no al momento de producción del daño* (sentencias de 15 de enero de 1992 y 24 de enero de 1997). Otro de los procedimientos admitidos jurisprudencialmente para lograr la total indemnidad es el hoy consagrado por el artículo 141.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con arreglo al cual la cuantía de la indemnización se calculará con referencia al día en que la lesión efectivamente se produjo, sin perjuicio de su actualización a la fecha en que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad con arreglo al índice de precios al consumo, fijado por el Instituto Nacional de Estadística, y de los intereses que procedan por demora en el pago de la indemnización fijada, los cuales se exigirán con arreglo a lo establecido en la Ley General Presupuestaria.
>
> Vista la solicitud de la demanda dirigida a que se reconozcan los intereses de la cantidad objeto de la indemnización, *la Sala considera procedente acogerse a este mecanismo de actualización del valor de la deuda y, consiguientemente, cree que procede incluir en la indemnización que debe satisfacerse el interés legal procedente* ***desde la fecha del ingreso hasta la de esta sentencia*** *sobre la cantidad total resultante y efectivamente abonada*. A partir de esta sentencia se aplicará lo dispuesto en el artículo 106 de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa».

Los pronunciamientos anteriores, por lo tanto, en línea con lo establecido por el 141.3 de la LRJAP y PAC, se muestran favorables a un resarcimiento financiero íntegro al reclamante, si bien con la particularidad, frente al tenor legal literal, de que el mecanismo elegido por el tribunal para la actualización de la indemnización no es el IPC, sino el reconocimiento de intereses legales desde el momento en el que las cuotas impositivas fueron ingresadas por el sujeto pasivo.

---

28 La Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria estableció, entre otras medidas, un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte envite o azar, de aplicación a las máquinas recreativas de tipo B (art. 38.Dos.2).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por otro lado, sin embargo, encontramos otros fallos en los que la Sala no accede a un resarcimiento íntegro al reclamante, sino que lo limita a los intereses legales devengados desde la formulación de la reclamación en vía administrativa. En estos casos, el tribunal no pone expresamente de manifiesto su intención de inaplicar el precepto legal, sino que resuelve que esa misma actualización ordenada por el precepto puede producirse por vía de intereses legales en lugar de mediante la actualización del IPC y que, paradójicamente, dicho reconocimiento de intereses legales solo debe producirse desde la fecha en la que se instó la reclamación patrimonial en vía administrativa. Como ejemplos de esta doctrina jurisprudencial podemos citar las Sentencias de 2 de febrero de 2010 (rec. 1944/2008, Sección 4.ª), 17 de septiembre de 2010 (recs. 373/2006, 149/2007 y 153/2007, todos ellos de la Sección 6.ª), 10 de diciembre de 2010 (rec. 388/2007, Sección 6.ª), 21 de diciembre de 2010 (rec. 476/2009, Sección 4.ª), 2 de octubre de 2012 (rec. 508/2011, Sección 4.ª), 20 de noviembre de 2013 (rec. 267/2011, Sección 4.ª) o 4 de febrero de 2014 (rec. 458/2012, Sección 4.ª). Varias de estas sentencias son también relativas a un «daño impositivo», por lo que guardan cierta similitud con el caso que nos ocupa. En concreto, se refieren a reclamaciones por las que se instaba el resarcimiento de las cuotas de IVA no deducidas como resultado de haber percibido subvenciones, por aplicación del régimen previsto al respecto en la Ley 37/1992, declarado contrario a Derecho comunitario por la STJUE de 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03). Así, por ejemplo, en la Sentencia de 10 de diciembre de 2010 se señala:

> «Sin embargo, si bien es cierto que el artículo 141.3 de la LRJAP y PAC dispone que la cuantía de la indemnización, una vez calculada con referencia al día en que se produjo la lesión, se actualizará a la fecha en que finalice el procedimiento de responsabilidad con arreglo al índice precios al consumo y a la cifra así obtenida se añadirán los correspondientes intereses de demora, hay que tener en cuenta que la finalidad de este precepto legal es evitar las consecuencias de la depreciación monetaria: la indemnización no sería integral si la pérdida de valor del dinero acaecida desde que tuvo lugar la lesión hasta que se declara el derecho a la indemnización hubieran de pesar sobre el perjudicado. Esto significa que si la depreciación monetaria se ve compensada por otra vía, no tiene sentido llevar a cabo la actualización de la cuantía de la indemnización incrementándola con arreglo al índice de precios al consumo. No otra cosa ocurre en el presente caso: el daño consiste en sumas de dinero líquidas, correspondientes a lo indebidamente ingresado a favor de la Hacienda Pública, por lo que la determinación de la cuantía total de la indemnización exige una simple operación aritmética. Si a ello se añade que esas sumas de dinero producen los intereses legales, solo cabe concluir que la depreciación monetaria queda perfectamente compensada y, por tanto, que no es preciso hacer actualización alguna».

Nos encontramos, por lo tanto, con que en los dos asuntos que copan la mayor parte de la jurisprudencia del TS en materia de resarcimiento financiero vinculado a la responsabilidad patrimonial por «daño tributario», las soluciones adoptadas por la Sala han sido totalmente opuestas. En un caso (gravamen complementario de la tasa sobre el juego) se ha accedido al reconocimiento de intereses desde la fecha del ingreso del impuesto, mientras que en el otro (STJUE de 6 de octubre de 2005, relativa al régimen de deducción de IVA aplicable a los sujetos pasivos que ha-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

bían recibido subvenciones) el reconocimiento de intereses solo se remonta a la fecha de la formulación de la reclamación en vía administrativa.

De momento, en las «sentencias preferentes» dictadas en materia de IVMDH se ha mantenido el criterio fijado en los fallos relativos a la STJUE de 6 de octubre de 2005, criterio que parece estar en vías de consolidarse como «doctrina oficial» del órgano, tras su utilización también en Sentencias como las de 2 de octubre de 2012 (rec. 508/2011, Sección 4.ª) o 20 de noviembre de 2013 (rec. 267/2011, Sección 4.ª), relativas a las reclamaciones derivadas de la STJUE de 9 de julio de 2009, que declaró contrario a Derecho comunitario el artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A nuestro juicio, si, tal como parece, el TS pretende consolidar este criterio como doctrina oficial en materia de resarcimiento financiero en reclamaciones de responsabilidad patrimonial, sería necesario que se procediese a una enunciación y desarrollo más detallados del mismo. En particular, creemos que en las sentencias ya aparecidas se echa en falta un contraste más detallado entre los dictados del precepto legal (que remite a una actualización o reconocimiento de intereses desde la fecha del daño) y la doctrina de la Sala (que restringe el resarcimiento, vía intereses legales, al periodo transcurrido tras la formulación de la reclamación en vía administrativa). Este análisis detallado se hace también necesario si atendemos al hecho de que esta doctrina puede resultar contradictoria con la enunciada en los diversos fallos relativos al gravamen complementario de la tasa sobre el juego. Además, encontrándonos ante unas indemnizaciones que proceden de un incumplimiento de Derecho comunitario, decretado por un tribunal comunitario, cabe plantearse si el resarcimiento financiero incompleto que se deriva del criterio de la Sala podría, en última instancia, ser evaluado por el TJUE en el marco de una cuestión prejudicial relativa al alcance del deber de restitución al que vienen obligados los poderes públicos del Estado que incumplió las obligaciones derivadas de la directiva.

Por todo lo expuesto, creemos necesario que en los próximos pronunciamientos de la Sala en la materia se reevalúe la cuestión, tratando de alcanzar una solución más acorde con el mandato legal y con el principio de restitución íntegra al contribuyente que no pudo disponer de unas sumas de dinero que le fueron exigidas con base en un tributo ilegal. En última instancia, en caso de que dicha reevaluación determine el mantenimiento del criterio establecido en las sentencias relativas a la STJUE de 6 de octubre de 2005, convendría que ello viniera acompañado de una fundamentación detallada que ponga el foco en el contraste entre la norma (art. 141.3 LRJAP y PAC) y la propia doctrina del tribunal.

9. CONCLUSIONES

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado por la creación y mantenimiento del IVMDH requiere la previa apreciación de si la conducta del legislador constituyó un incumplimiento suficientemente caracterizado del Derecho comunitario, esto es, si supuso «una inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a su facultad de apreciación». El Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015 re-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

chazó la concurrencia de este requisito, con base en distintos argumentos (falta de claridad de la norma, contribución de la actuación de la Comisión al error cometido, etc.) y apoyo en criterios de autoridad extraídos fundamentalmente del seno de la propia Administración.

En este documento hemos tratado de analizar la cuestión desde las perspectivas que entendemos más relevantes, haciendo un juicio crítico de la actuación del legislador a partir de las circunstancias existentes con carácter previo a la creación del impuesto (años 2000-2001), durante la vigencia del mismo (años 2002-2012) e incluso a las más recientes acaecidas tras la declaración de su incompatibilidad con el Derecho comunitario (2014-2015). El objeto de todo ello es responder a la pregunta de si el Estado era consciente o debía, aplicando un mínimo de diligencia, conocer, tanto en el año 2001 como en todos los sucesivos hasta su derogación en 2013, que el IVMDH incumplía, no ya uno, sino los dos requisitos establecidos por la Directiva de II. EE., al carecer de una finalidad específica y al fijar su devengo en una fase distinta de la puesta a consumo de los productos (salida del último depósito fiscal), que marca la exigibilidad del Impuesto Especial (armonizado) sobre los Hidrocarburos. A nuestro juicio, la respuesta a esta pregunta ha de ser necesariamente afirmativa.

Ese es precisamente el juicio que se extrae de las «sentencias preferentes» emitidas por el TS en el mes de febrero pasado. De entre el numeroso grupo de elementos analizados en este documento y del que se puede inferir la culpabilidad del Estado, el tribunal pone el foco en el hecho de que el Estado recibiera reiteradas advertencias (fundamentalmente, aunque no en exclusiva, de la Comisión Europea) acerca de la inadecuación del impuesto con la directiva. Estas advertencias estaban debidamente fundamentadas en jurisprudencia previa del TJUE recaída en un caso muy similar, el de un impuesto austriaco sobre bebidas que solo perseguía aumentar la autonomía financiera de las entidades locales y que también presentaba la incidencia de gravar los productos en una fase posterior a la del devengo del impuesto especial armonizado. Seguramente, de haber introducido el impuesto con anterioridad a dicha sentencia de marzo de 2000, el Estado podría haber justificado con mayor facilidad el carácter excusable de su errónea interpretación de la directiva (como así hicieron las autoridades austriacas en el procedimiento EKW Wein, en el que el TJUE sí accedió a limitar los efectos temporales de la condena), pero se trata de un argumento que, sin embargo, pierde toda su fuerza cuando nos referimos a un impuesto creado en diciembre de 2001 y que ya fue incluso objeto de cuestionamiento por la Comisión antes de su aprobación.

Más claro, si cabe, es el juicio de la conducta del Estado en relación con el mantenimiento del impuesto durante un periodo de 11 años, y ello pese a la alta probabilidad de que, por una vía u otra, el asunto llegase al TJUE y recayese, como así ha ocurrido, una sentencia condenatoria. Las palabras del abogado general del TJUE a este respecto son más que expresivas: «España parece haber asumido deliberadamente el riesgo de seguir adelante con la legislación controvertida y, en consecuencia, esa legislación se ha aplicado durante muchos años en perjuicio del consumidor final y del mercado interior».

Resulta sorprendente que el Estado mantuviera, durante un periodo tan prolongado de tiempo, un impuesto que corría un riesgo cierto de ser declarado contrario a Derecho comunitario. Probablemente, la razón estribe en que en cada una de las fases de vigencia del impuesto concurría

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

algún elemento que prevalecía sobre el interés (que ha de presuponerse al legislador) en mantener la fiscalidad sobre los hidrocarburos dentro de los límites fijados por el marco normativo comunitario. En una fase inicial, parece que el paradigma de incrementar la financiación de las CC. AA. y, sobre todo, su corresponsabilidad fiscal, se impuso sobre cualquier otra consideración; posteriormente, las dificultades presupuestarias de las CC. AA. hicieron que no se concibiese la derogación sin más del IVMDH, sino su sustitución por un recargo autonómico de importe equivalente en el Impuesto sobre Hidrocarburos, recargo cuya habilitación normativa, por parte de la Directiva 2003/96, no terminaba de llegar. Asimismo, podemos citar otras posibles razones, como la tradicional falta de atención de nuestro legislador al Derecho comunitario o, a partir de cierto momento, el temor a que la derogación del IVMDH pudiese ser interpretada como una suerte de reconocimiento implícito de su «ilegalidad», con las consecuencias resarcitorias que ello podía tener respecto de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos que ya venían siendo impulsados por los contribuyentes.

En cualquier caso, sean cuales fueran las razones de la conducta del legislador, estas no se sitúan en un plano de fundamentación jurídica sólida, sino en el del mantenimiento de criterios de política presupuestaria o de mera oportunidad. Ello impide considerar dichas razones como elementos eximentes o, al menos, atenuantes de su culpabilidad a los efectos de un procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado, como ha sido puesto de manifiesto en las «sentencias preferentes» del TS que parecen haber zanjado la cuestión.

Como se desarrolla en este trabajo, la forma en la que el TS ha resuelto la controversia mediante las ocho «sentencias preferentes» emitidas nos merece un juicio positivo. La Sala ha dictado con relativa celeridad una doctrina clara, bien fundada en Derecho y que concluye con un juicio de culpabilidad del legislador apoyado en los elementos de hecho más relevantes puestos de manifiesto durante la vida del impuesto. De este modo, la doctrina mantenida por el tribunal permite obtener una reparación completa a los contribuyentes que soportaron indebidamente un impuesto contrario a Derecho comunitario, contribuyentes a quienes el procedimiento de devolución de ingresos indebidos solo les permitía obtener el resarcimiento relativo a los ejercicios no afectados por los institutos de la prescripción o la cosa juzgada. Asimismo, la solución adoptada por el tribunal en materia de mandato directo de devolución y prueba del daño nos parece la más correcta desde el punto de vista técnico, así como la más coherente con la forma de tramitación de las reclamaciones empleada por la Administración en el transcurso del procedimiento.

Por último, y cómo único aspecto de valoración negativa, echamos en falta en las «sentencias preferentes» la adopción de un criterio más claro y ajustado al artículo 141.3 de la LRJAP y PAC en materia de resarcimiento del perjuicio financiero sufrido por los reclamantes, resarcimiento que en las citadas sentencias se limita al interés legal devengado desde la fecha de la reclamación administrativa, y que seguramente debería extenderse hasta la fecha en la que se soportó el impuesto y, por lo tanto, se sufrió el daño. Tratándose de una materia en la que la jurisprudencia previa del tribunal no es totalmente consistente, y en el que la solución adoptada parece alejarse, no solo del tenor literal del precepto sino del «principio de restitución íntegra», creemos conveniente que en los próximos pronunciamientos que emita la Sala se reevalúe la cuestión. Si, como resultado de

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

dicha reevaluación, la Sala concluye manteniendo el criterio «restrictivo» de reconocimiento de intereses, consideramos conveniente que ello venga acompañado de una fundamentación jurídica más detallada que ponga el foco en las razones que justifican el desfase existente entre el artículo 141.3 de la LRJAP y PAC y la propia doctrina del tribunal.

Bibliografía

Báez Moreno, A. y Lamarque, L. [2005]: «La deficiente articulación de los efectos de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, y la vía procedimental idónea para la reclamación de responsabilidad patrimonial del estado legislador como consecuencia de leyes inconstitucionales», *RCyT*. CEF, n.º 267.

Calderón González, J. [2013] «La responsabilidad patrimonial del Estado en los supuestos de contradicción con el Derecho comunitario», *Quincena Fiscal Aranzadi* 9/2013.

De Juan Casadevall, J. [2011]: «La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador por infracción del Derecho de la Unión en materia tributaria: la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010», *Quincena Fiscal Aranzadi*, num. 9/2011.

Eseverri Martínez, E. [2013]: «Nulidad de actos y normas tributarias por efecto del Derecho de la UE: retroacción de actuaciones y devolución de ingresos tributarios», Doc 15/2013 del IEF sobre las Jornadas «Mercado Interior y Derecho de la Unión Europea».

García Novoa, C. [2014]: «La devolución de ingresos indebidos con relación al IVMDH (céntimo sanitario)», *Revista interactiva AEDAF*.

Herrera Molina, P. M. [2014]: *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*, página *ecjleadingcases.wordpress.com*, 3 de marzo de 2014.

Jover Ribalta, C. [2015]: «El caso del céntimo sanitario: a propósito de la limitación en el tiempo de los efectos de las sentencias en cuestiones prejudiciales del TJUE», *Diario La Ley*, n.º 8.484, Sección Tribuna, 19 de febrero de 2015.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

TRIBUTACIÓN

PANORAMA FISCAL POST-BEPS: UNA APUESTA POR LA SUPERACIÓN DE LOS RETOS EN LA EJECUCIÓN

Gemma Patón García

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Centro Internacional de Estudios Fiscales.
Universidad de Castilla-La Mancha

Extracto

El estudio tiene como objetivo principal ofrecer unas reflexiones fundamentadas tras la fase de elaboración de los informes de cada una de las acciones contempladas en el Plan BEPS con una perspectiva mundial y comprehensiva de los puntos de vista tanto de los países en desarrollo como de los países industrializados que condicionan la toma de decisiones legislativas y la puesta en práctica de las medidas por las Administraciones tributarias nacionales. Al respecto, las acciones de la Unión Europea están en pleno desarrollo tras la presentación del Plan de acción en 2016 de las que nos ocupamos. Asimismo, ofrecemos las consideraciones que el debate sobre la implementación del Plan BEPS está generando en el área LAC.

Palabras claves: fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, Plan de acción de la Unión Europea e implementación en Latinoamérica.

Fecha de entrada: 29-03-2016 / Fecha de aceptación: 28-04-2016 / Fecha de revisión: 10-05-2016

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

FISCAL OUTLOOK POST-BEPS: A COMMITMENT TO OVERCOMING CHALLENGES IN IMPLEMENTING

Gemma Patón García

Abstract

The study's main objective is to offer some reflections founded after the phase of drafting the reports of each of the actions envisaged in the BEPS Plan with a global perspective and comprehensive points of view of both developing countries and countries industrialized conditioning the legislative decision-making and implementation of measures by national tax administrations. In this regard, the actions of the European Union are developing after the presentation of the Action Plan in 2016 which we deal. We also offer considerations that the discussion on the implementation of the Plan BEPS is generated in the LAC area.

Keywords: international taxation, base erosion and profit shifting, Plan of action European Union and implementation in Latin America.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

I. Introducción

II. El Plan BEPS dentro del contexto actual de la fiscalidad internacional

III. Retos y obstáculos para la implementación de las acciones BEPS

IV. La recomendación sobre nuevas obligaciones de información *country by country* en el contexto de la gestión del riesgo fiscal y el *cooperative compliance*

V. El Plan de acción de la Unión Europea

VI. La incidencia del Plan BEPS en la región LAC

VII. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Este trabajo constituye una aportación en el marco de los proyectos de investigación «La tutela del contribuyente en el derecho comunitario», concedido por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Consejería de Educación, Cultura y Deportes, Referencia: PEII-2014-009-P y «Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales», Proyecto de I+D+i, Ministerio de Economía y Competitividad, Referencia: DER2014-55677-R. Este estudio ha sido elaborado en el marco de la beca de movilidad otorgada por el Ministerio de Educación y Ciencia español dentro del programa «Salvador de Madariaga», concedida por la Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades (Ref.: PR2015-00644) desarrollado en la Pontificia Universidad Católica del Perú en 2016.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

I. INTRODUCCIÓN

El panorama de la fiscalidad internacional tras la aparición de los informes finales del Proyecto BEPS en octubre de 2015[1] parece propiciar el momento idóneo de elaborar un estudio global y de conjunto acerca de la visión que las grandes áreas de actividad económica mundial tienen del mismo. Sin perjuicio de reconocer que la concreción de objetivos y definición en algunas acciones del proyecto se alejan de la realidad, lo cierto es que muchos países han reaccionado con medidas legislativas ante las recomendaciones de la OCDE, unos alineados y otros no, como después señalamos.

No obstante, las acciones legislativas que se han puesto en marcha conforman unas expectativas iniciales y el desafío de superar los retos y dificultades que la implementación del Proyecto BEPS plantea. De igual manera, debe reconocerse un nuevo escenario fiscal en el ámbito internacional donde el reporte *country by country* y el concepto de *cooperative compliance* nos sitúan ante unas nuevas coordenadas que conviene analizar desde un punto de vista que rebasa las fronteras nacionales.

A continuación, hacemos un recorrido por las principales iniciativas de la Unión Europea (UE) alineadas al Plan BEPS y por los principales avances en las reuniones mantenidas en el área latinoamericana que recogen la preocupación y los intereses específicos de los países de cada región respectivamente.

En definitiva, el estudio tiene como objetivo principal ofrecer unas reflexiones fundamentadas tras la fase de elaboración de los informes de las acciones contempladas en el Plan BEPS con una perspectiva mundial y comprehensiva de los puntos de vista tanto de los países en desarrollo como de los países industrializados que condicionan la toma de decisiones legislativas y la puesta en práctica de las medidas por las Administraciones tributarias nacionales.

II. EL PLAN BEPS DENTRO DEL CONTEXTO ACTUAL DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

En los momentos actuales constatamos el hecho cierto de una intensificación del impulso de los organismos e instituciones internacionales en la consecución de los objetivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal de forma más decidida. Esta tendencia ha sido protagonizada por la

[1] OCDE (2015), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*, octubre 2015. Disponible en: *http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

OCDE que, junto al auspicio del G20, presentó en julio de 2013 el informe y, de forma destacada, el Plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y la deslocalización de beneficios (BEPS)[2]. Este proyecto constituye un pilar de actuación, que se conecta a los Informes *country-by-country* de la OCDE, como instrumentos de *soft law* que han servido como revulsivo a esta dinámica, así como el no menos relevante y nuevo estándar de intercambio de información internacional entre Estados liderado por el modelo *FATCA*[3].

Si bien el objetivo principal de lucha contra el fraude fiscal es la guía que ha permanecido presente en la elaboración del Plan BEPS, tal vez sea el contexto y la perspectiva desde la que se diseñan las acciones a adoptar los elementos que articulan un nuevo escenario para el panorama de la fiscalidad internacional. Por un lado, el orden económico mundial se ha visto convulsionado por la aguda crisis sufrida en los países desarrollados y que ha derivado en un viraje en cuanto a los modelos de pensamiento y de reacción de los gobiernos y las Administraciones tributarias en general. Por otro lado, la iniciativa BEPS pretende atacar el descenso de la recaudación tributaria poniendo el acento en la doble no imposición internacional y la reducción intencionada e ilegal de la imposición sobre rentas y patrimonios internacionales, comportamientos que se albergan al cobijo de las diferencias de tratamiento jurídico de las jurisdicciones nacionales[4].

La trascendencia de las acciones definidas y concretadas en el plan y que traen causa en el Informe BEPS se subraya por haber generado un nuevo clima de cooperación internacional tributaria a escala multilateral cuyo éxito dependerá de la implicación creciente del mayor número de países. Y este mismo proceso de asunción de recomendaciones de la OCDE por los países en sus ordenamientos internos se espera que se produzca con el Plan de acción BEPS, además con carácter global porque nace con una *vocación inclusiva* tanto de países OCDE, como de países del G20 interesados no miembros de la OCDE a quienes se les ha invitado a participar en calidad de asociados, países en desarrollo con sus preocupaciones particulares y la participación de la ONU,

---

2 *http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es*

3 Llamado a ser un nuevo hito en materia de intercambio automático de información tributaria entre Estados, Foreign Account Tax Compliance Act –FATCA– (en español, Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), es el modelo impulsado por los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la propia ley estadounidense.

4 Sobre el contexto internacional que han originado los trabajos de la OCDE y G20, *vid*. Serrano Antón, F.: «El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado», *Derecho PUCP*, n.º 72/2014, Monográfico sobre Derecho Tributario: Internacionalización y tendencias, pág. 46; Carbajo Vasco, D.: «El Plan de acción de la iniciativa BEPS. Situación actual y perspectivas», *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, 2.º semestre 2014, pág. 6, y García Novoa, C.: «Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos», *Nueva Fiscalidad*, n.º 3/2015, págs. 49-50. Buena prueba del principio de inclusión ha supuesto la redacción de un informe especial para la definición de los problemas BEPS como estrategia de fortalecimiento de los países en desarrollo llevada a cabo por la OCDE, *Vid.* OCDE: «El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación», noviembre 2014, *http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

junto a la OCDE en los trabajos tributarios que se desarrollan[5]. Incluso se ha llegado a decir que el Informe BEPS es el régimen internacional sobre medidas antiabuso, en una suerte de optimismo inusitado y en la creencia de que conseguirá una homogeneización internacional de la legislación y el presumible consenso de los regímenes fiscales de un amplio espectro de países a nivel global.

Al margen de la existencia de los convenios de doble imposición, y la figura del abuso de los mismos, los distintos niveles impositivos y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los Estados permiten un margen de maniobra para los contribuyentes que intentan aprovechar valiéndose de estructuras o construcciones jurídicas de planificación fiscal agresiva. En algunos casos son puras economías de opción, pero en otras se trata de comportamientos artificiosos con la exclusiva búsqueda de ahorro fiscal que son difíciles de atajar ante la diversa casuística y la calificación jurídica de los mismos, así como porque la reacción legal siempre irá por detrás de la realidad fáctica[6].

Otra cuestión planteada en relación con los efectos de BEPS en las normas internas es la influencia que las acciones que contiene puedan considerarse como posible norma consuetudinaria de derecho internacional en tanto pueden originar eventualmente la expectativa de un comportamiento de los Estados coherente y el surgimiento de una práctica estatal uniforme. En este sentido, no puede presuponerse que los Estados que votaron a favor de la recomendación de seguir las orientaciones de BEPS en la OCDE vengan posteriormente obligados a seguir tales directrices para no perjudicar las expectativas legítimas de otros Estados[7].

En cualquier caso, parece indudable que las acciones BEPS están llamadas a alterar categorías como el establecimiento permanente y principios como el *arm´s lenght* sobre los que se asienta el marco actual de la fiscalidad internacional y en consecuencia los criterios de reparto de las bases imponibles entre los Estados fuente y residencia[8].

Por otro lado, el proyecto BEPS se ha contemplado dentro de un margen temporal de definición de las acciones, septiembre 2014, septiembre y diciembre de 2015, que en la práctica en unos casos se ha limitado a concretar objetivos y en otros a ofrecer recomendaciones. En cual-

---

5 La OCDE tiene presente que los problemas de BEPS afectan de igual manera tanto a países desarrollados como a países en desarrollo, de manera que la envergadura del problema se estima en un 4%-10% de la recaudación del impuesto sobre sociedades, lo que supone alrededor de 100-240 mil millones de dólares estadounidenses anuales. Asimismo, la OCDE señala que los países en desarrollo poseen un alto grado de dependencia sobre los ingresos derivados de la renta de sociedades multinacionales en tanto que porcentaje de ingresos tributarios, mientras que su impacto en los países desarrollados en términos absolutos es significativamente superior», 10 preguntas sobre BEPS, *http://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf*

6 *Vid*. Serrano Antón, F.: «El programa BEPS: la OCDE...», *op. cit.*, pág. 502.

7 Serrano Antón, F.: «El programa BEPS: la OCDE...», *op. cit.*, pág. 514.

8 *Cfr*. Martin Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M.: «El Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1/2014, BIB 2014\267, pág. 2.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

quier caso, los trabajos acometidos por el Comité de Asuntos Fiscales ponen de relieve que las dificultades de lucha contra la doble no imposición internacional no es tarea fácil, ni puede esperarse efectos inmediatos, a la que además hay que añadir la incertidumbre acerca de la respuesta de los Estados para su puesta en marcha y del éxito real del nuevo marco de fiscalidad internacional. No cabe duda de que buena parte de que la aplicación práctica del Plan BEPS goce de satisfacción depende de la postura que los países con situaciones económicas dispares adopten frente a las acciones recomendadas por la OCDE.

De las acciones a ejecutar, nueve de ellas son sustantivas y seis de carácter procedimental, siendo las siguientes:

i) Acción 1. Abordar los retos fiscales que plantea la economía digital.

ii) Introducir la coherencia internacional en la fiscalidad de la renta de las sociedades, lo cual conlleva a su vez:

- Acción 2. Neutralizar los efectos de los acuerdos de híbridos que conllevan un tratamiento diferente de los rendimientos de estos productos financieros (*mismatch*).
- Acción 3. Reforzar las reglas de la transparencia fiscal internacional, las denominadas normas CFC, «Controlled Foreign Corporations».
- Acción 4. Limitar la deducibilidad fiscal de los gastos financieros y otros pagos financieros.
- Acción 5. Contrarrestar las prácticas de competencia fiscal dañina, atendiendo a la transparencia y a la sustancia de los negocios.

iii) Restaurar plenamente los efectos y beneficios de los estándares internacionales, principio que comprende:

- Acción 6. Prevenir el abuso fiscal utilizando los CDI.
- Acción 7. Impedir la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente.
- Acciones 8, 9 y 10. Asegurarse de que las reglas de precios de transferencia están en línea con la creación de valor por parte de las multinacionales, específicamente, en tres áreas: intangibles, riesgos y capital y otras transacciones que implican altos riesgos.

iv) Asegurar la transparencia, a la vez que se promueven la certeza y la predictibilidad de las normas, lo que supone:

- Acción 11. Establecer metodologías para obtener y analizar data sobre BEPS y las medidas para enfrentarla.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Acción 12. Pedir a los contribuyentes que informen acerca de sus acuerdos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13. Reexaminar la documentación solicitada en materia de precios de transferencia.
- Acción 14. Implantar mecanismos de resolución de conflictos fiscales más efectivos.

v) Desde las medidas de política fiscal acordadas a la necesidad de aplicar rápidamente tales medidas, lo que se traduce en la acción 15, implementar instrumentos jurídicos multilaterales de cooperación tributaria internacional.

Nos encontramos pues ante la fase de ejecución del Plan BEPS, una vez que se finalizó en octubre de 2015 con la definición de objetivos y concreción de recomendaciones. Los siete primeros informes aparecieron publicados el 16 de septiembre de 2014, fecha en que se aprobaron las acciones número 1, 2, 3, parte de la 5, 6, 8, 11 y parte de la 15, mientras que las restantes se han concluido en octubre de 2015. En dichos informes se abordan las materias concernientes a la economía digital, los instrumentos híbridos, la preferencia de la sustancia sobre la forma y la transparencia, la limitación al disfrute de los convenios bilaterales, los precios de transferencia en intangibles, la información *country-by-country* y la configuración de un instrumento multilateral para modificar los tratados.

Respecto a la primera cuestión, la incidencia que esta acción de naturaleza, como decimos, procedimental, puede tener se destaca especialmente en conexión con las acciones 8, 9 y 10, relacionadas con la coherencia de las reglas sobre precios de transferencia de acuerdo a la creación de valor por parte de las multinacionales, fundamentalmente, en tres áreas: intangibles, riesgos y capital y otras transacciones que implican altos riesgos. Indudablemente, la ampliación de las obligaciones de documentación sobre precios de transferencia supondría una herramienta más que adecuada para actuar en esta línea. De igual modo, se nos antoja esencial el papel que la incorporación de las recomendaciones de la OCDE en materia de documentación de precios de transferencia podría desarrollar al momento de abordar los retos que plantea la economía digital (acción 1), tal vez el tema transversal de carácter sustantivo de mayor impacto en la erosión de bases imponibles en el marco de la economía mundial. De hecho, el origen del documento BEPS se encuentra en la presión social y mediática que se ha producido en torno al supuesto pago reducido de impuestos por ciertas multinacionales y, sobre todo, aquellas grandes tecnológicas. El propio proyecto BEPS se considera una reacción a las operaciones de planificación fiscal de determinadas multinacionales en Europa que tienen como consecuencia el traslado de beneficios a jurisdicciones de menor tributación[9]. En cuanto al segundo extremo, la trascendencia de esta acción reside en las funciones que pueda adjudicarse a la información solicitada, una vez que se

[9] En este sentido, *vid.* García Novoa, C.: «Base erosion and profit shifting...», *op. cit.*, pág. 54.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

constata la ausencia de definición de aquellas por la OCDE. Igualmente, este aspecto supone un riesgo e incertidumbre sobre la operatividad que pueda alcanzar dicha información según sea utilizada por las Administraciones tributarias de cada jurisdicción.

Desde luego, todas las acciones gozan de interés para los estudiosos y prácticos de la fiscalidad internacional, pero desde la perspectiva de las Administraciones tributarias el más relevante tal vez sea el que aborda la denominada información *country-by-country* (*Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*)[10], ya que esa información se presenta, técnicamente, como un contenido adicional de la documentación relativa a los precios de transferencia, de aquí que se proponga una nueva redacción del capítulo V de la Guía de Precios de Transferencia. En consecuencia, el objetivo de transparencia perseguido se concretaría en una documentación que comprendería en lo sucesivo tres bloques, a saber: la referida al grupo multinacional como un todo (*master file*), la que versa sobre las operaciones vinculadas realizadas por las entidades que lo componen (*local file*) y la que describe la distribución de la renta del grupo multinacional entre las diversas jurisdicciones fiscales, así como los impuestos satisfechos en cada una de ellas (*country-by-country report*).

Sea como fuere, lo que es indudable es que el proyecto BEPS se asienta sobre la asunción a nivel internacional de que la elusión fiscal es una consecuencia inaceptable en la que tienen responsabilidad tanto los contribuyentes como los sistemas fiscales nacionales y las Administraciones fiscales encargadas de aplicarlos y la manera en que debe ser combatida se ha de erigir sobre las acciones coordinadas entre los Estados. En estos tres niveles, junto al Plan BEPS, destacan los trabajos del Foro Global sobre transparencia en la información –impulsado por la OCDE–, el acuerdo multilateral sobre intercambio automático de información, en especial, la ley FATCA de Estados Unidos que ha dado lugar a numerosos acuerdos bilaterales y, finalmente, los trabajos de la OCDE sobre las Administraciones tributarias y los modelos de cumplimiento cooperativo, sobre todo para las grandes empresas, que dibujan un contexto de cambio internacional de reglas en la fiscalidad internacional que generan importantes expectativas.

En esta línea se cita la actuación de la UE, plasmada en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, relativa a la planificación fiscal agresiva de 2012[11]. No obstante, alguna sombra planea sobre la estrategia que plantea la Comisión europea al considerar

---

10 OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en*

11 COM (2012) 722 final, 6 de diciembre de 2012, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal: *www.ec.europe.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion*. La Recomendación aconseja incorporar al ordenamiento interno y a los CDI una cláusula en la que se condicione la aplicación de una exención a que se produzca una tributación efectiva en el otro Estado con la siguiente literalidad: «En el caso de que el presente convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

en la Recomendación que acompaña al plan de acción un retorno a la publicación de listas negras de terceros países que no cooperen con los estándares de buena gobernanza fiscal en tanto no adopten medidas legislativas y administrativas mínimas de intercambio de información y su efectiva aplicación.

Recogemos a continuación las últimas acciones de la UE que están previstas desarrollar contenidas dentro del plan de acción recientemente presentado y las consideraciones que el debate sobre la implementación del Plan BEPS está generando en el área LAC.

III. RETOS Y OBSTÁCULOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS ACCIONES BEPS

El nuevo diseño del marco de la fiscalidad internacional propuesto por la OCDE en su Plan BEPS tiene un reto ambicioso pues las posibilidades de planificación fiscal que ofrece la actual economía globalizada encuentran su contrapunto en los diversos intereses de las economías nacionales en el mundo, situación de la que subyace una inicial y evidente incertidumbre acerca de la efectividad que logrará alcanzar.

Este proceso ha estado expuesto a críticas iniciales por el déficit apuntado que ha supuesto la exclusión de los países en desarrollo de las discusiones en el seno de la OCDE y G20 donde se ha gestado el Informe y Plan BEPS[12]. La participación de países en desarrollo, quienes son normalmente los importadores del capital neto, es fundamental si se quiere asegurar que tanto sus intereses y su contexto específico y características se tomen en cuenta. La OCDE ha estipulado que los países en desarrollo contribuirán al proyecto BEPS a través del grupo de trabajo Impuesto y Desarrollo (*Tax Force on Tax and Development*), así como en el Foro Global sobre Tratados Tributarios, sobre Precios de Transferencia, sobre IGV y sobre Transparencia e Intercambio de Información con Propósitos Tributarios. También se argumenta que la acción unilateral de los países desarrollados puede aportar incertidumbre junto a los riesgos ínsitos de la doble imposición y doble no imposición.

La necesidad de realizar un análisis de este tipo también fue considerada en la mencionada declaración en temas fiscales del G8 de 2013, donde los líderes del G8 especificaron: primero, que los países en desarrollo deben tener la capacidad de asegurar los beneficios de la reforma fiscal internacional; y segundo, que los países desarrollados tienen el deber de ayudar

[12] Así se avanzó en el Informe «Reparando las grietas tributarias: Un plan de acción. Recomendaciones conjuntas al G20 y OCDE para contrarrestar la erosión de base impositiva y el traslado de utilidades», que recogía la postura de una treintena de organizaciones en el ámbito internacional con el propósito de que la OCDE adoptase pasos efectivos para asegurar que los países en desarrollo pudiesen participar en el proceso BEPS en igualdad de condiciones, y asistirlos al implementar medidas para estimar sus pérdidas por la elusión fiscal internacional que resta a los gobiernos ingresos sumamente necesarios.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

a los países en desarrollo a recaudar su porción justa de los impuestos y asegurar que las normas nacionales no permitan o alienten a las multinacionales (EMN) a reducir impuestos para artificialmente trasladar utilidades[13].

Este es el punto de vista que basa las Recomendaciones enviadas a la OCDE y al G20 por 30 organizaciones relacionadas con el objetivo de lograr una justicia fiscal global –entre ellas, *Global Alliance for Tax Justice, Oxfam*, *Tax Justice Network,* IBIS (Dinamarca), *Tax Research UK, Rules for Global Finance* (EE. UU.), *Synod of Victoria and Tasmania* (Australia), *Centre for Budget and Governance Accountability* (India), *Fiscal Justice Network of Latin America and Caribbean, Latin American Network on Debt, Develoment and Rights*– LATINDADD.

En la Recomendación 5, se muestra el convencimiento de que el éxito del Plan BEPS pasa por la adopción de medidas adicionales para enfrentar el secreto financiero y corporativo y señalan tres vías de acción: 1) el respaldo al intercambio automático de información como nuevo estándar global y el apoyo a una plataforma multilateral para su puesta en marcha; 2) la divulgación pública de los beneficiarios reales de empresas, fundaciones y fideicomisos (*trust*) para la búsqueda de una mayor efectividad del intercambio de información y 3) una mejor transparencia en prácticas fiscales de las multinacionales a través de informes tributarios combinados a nivel mundial e informes públicos país por país.

La OCDE se comprometió a consultar a los países en vías en desarrollo sobre el proyecto BEPS, a través de reuniones regionales, organizadas en cooperación con organizaciones regionales o nacionales (*v. gr.* ATAF, CIAT, Korean Tax Centre) y el Grupo de Trabajo sobre Impuestos y Desarrollo de la OCDE.

Pues bien, tras la primera consulta regional celebrada en Seúl, en el área latinoamericana se han celebrado dos reuniones más, la primera en Bogotá en febrero de 2014 y la segunda en Lima en febrero de 2015, con el ánimo de informar acerca de la implementación de acciones del Plan BEPS e involucrar al mayor número de países en su consecución. En ambas reuniones quedaron reflejadas tanto las principales preocupaciones de los países de la zona de influencia por los resultados y las implicaciones que BEPS pueda tener para el desarrollo de sus economías, como los avances e impulsos que cada uno de los países está dispuesto a realizar en la implementación del Plan BEPS. Los países pequeños y no tan pequeños plantearon repetidas veces su intención de avanzar en la línea del plan, sobre todo en la reunión de Lima donde en general mostraron mayor interés, conocimiento y sinceridad sobre el asunto. Con todo, su esencial preocupación reside en la falta de recursos o potencial pérdida de base como consecuencia de los resultados de BEPS, habida cuenta de que los ingresos tributarios en estos países son un porcentaje del PIB de aproximadamente la mitad que en los países de la OCDE. No en vano, en estos países existe una mayor dependencia de los recursos financieros procedentes de los Impuestos a la Renta que, ade-

[13] «Declaración Lough Erne» G8, emitida en la Cumbre G8, junio 2013, *www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207543/180613_LOUGH_ERNE_DECLARATION.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

más, habitualmente son de base estrecha. De hecho, mientras que en los países latinoamericanos ronda el 20 %, en los países desarrollados está en torno al 10 %[14].

Así los riesgos que presenta la erosión de base para los países en desarrollo se trasladan al ámbito social, ya que los bajos ingresos tributarios –junto a los grandes nichos de informalidad tributaria– limitan la capacidad de los Estados para cumplir con los derechos humanos fundamentales de la población (derecho a la alimentación, salud y educación). La erosión de base constituye un serio riesgo para los ingresos tributarios que requieren los gobiernos para financiar sus servicios públicos, pero también para la soberanía y justicia tributaria y la desigualdad.

En todo caso, la adopción de medidas alineadas al Plan BEPS debe ser fruto de un proceso meditado por cada Estado a la vista de la evolución del Plan en el escenario internacional. Pero también no es menos cierto que las iniciativas nacionales deben ajustarse a la realidad social y económica de cada país y deben procurar evitar conflictos con las Administraciones de otras jurisdicciones con los que existan relaciones comerciales ante la posibilidad de que pueda verse afectada su posición competitiva[15]. También hay que contar con el conservadurismo de los países que se están beneficiando del *statu quo* de la fiscalidad internacional actual que puede que intenten mantener sus posiciones para evitar pérdidas recaudatorias, situación que entendemos puede removerse a través de la acción coordinada y temporánea del resto de Estados en la implementación del plan.

Además, la competencia fiscal entre Estados en materia de impuestos para atraer inversión extranjera directa (IED) ha generado lagunas y espacios de no imposición que proporcionan muchas oportunidades a las multinacionales para evadir el pago de su justa porción de impuesto. Pero también la necesidad de los países latinoamericanos de atraer la inversión extranjera hace que sea más difícil la incorporación y el cumplimiento de reglas tributarias estrictas. De este modo, la elusión tributaria de las multinacionales se sostiene sobre el secreto bancario que ampara a las jurisdicciones *offshore*[16] y que, adicionalmente, facilita la fuga de capital de origen ilícito y el lavado de dinero.

Igualmente, el debate de la reunión celebrada en Lima en 2015 se centró en los temas de interés para el área geográfica como son las transacciones de materias primas o *commodities*, las deducciones de intereses, las dificultades para identificar operaciones comparables en el análisis de precios de transferencia, así como el desarrollo de herramientas para implementar soluciones a los problemas planteados por BEPS[17]. Básicamente, el gran tema para la región latinoamericana

---

14 House of Commons International Development Committee, *Tax in Developing Countries: increasing resources for development*, Fourth Report of Session 2012-13, 16, julio 2012, pág. 5.

15 En esta línea se manifiestan Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M.: «El Plan de acción de la OCDE...», *op. cit.*

16 Al respecto, *vid*. Basso, A. P.: «El enfoque aperturista del intercambio de información en la órbita americana: planificación fiscal y sociedades *offshore*. La experiencia en Brasil», y Camacho Córdoba, C. H.: «La experiencia en Panamá», en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Collado Yurrita, M. A. (dir.), Patón García, G. (coord.), Sánchez López, M. E., Aranzadi, Cizur Menor, 2011, págs. 397 y ss.

17 Boletín e-CIAT n.º 7, marzo 13, 2015: *http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/boletin-e-ciat.html*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

es la tributación de las materias primas o *commodities*. Las operaciones que permiten a las multinacionales trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o cero tributación producen una distribución injusta del ingreso. De aquí la importancia del intercambio de información automático que despierta gran interés y preocupación, principalmente para la zona Caribe y Centroamérica. De hecho, parece que las acciones del Plan BEPS no bastan para lograr involucrar e implementar la voluntad y la iniciativa de los países en desarrollo, sino que también se precisan medidas adicionales para contrarrestar el secreto financiero de las empresas, incluyendo el requerimiento para que las multinacionales proporcionen informes públicos combinados país por país, el establecimiento de un intercambio automático multilateral e integral de información tributaria y la divulgación pública de los beneficiarios reales de empresas, fundaciones y fideicomisos (*trust*).

Asimismo, la complejidad e inefectividad de las normas actuales para la transferencia de precios entre partes vinculadas, basadas en el principio de plena competencia (*arm's lengh principle*) son parte del problema. La débil transparencia en los informes de las corporaciones hace que sea también difícil su aplicación. Por ello, una de las cuestiones identificadas como importantes para la región es la prevención del abuso en la tributación de las rentas derivadas de la extracción de recursos naturales, y el análisis de medidas legislativas adoptadas por países de la región, entre ellas el llamado «sexto método» que genera muchas dudas para los países latinoamericanos, pero también muchas expectativas[18]. Así, estos países solicitaron a la OCDE que dedique más tiempo al análisis de esta medida o forma de aplicar el CUP (*Comparable Uncontrolled Price*) según sea la concepción que se adopte.

Otro de los temas de especial interés gira sobre la deducción de intereses u otros pagos a las entidades vinculadas, donde se advierte que un tema previo sería tratar la existencia del crédito o no, para después proceder a la deducción limitada. De lo contrario, todos tomarían la deducción hasta un límite, independientemente de que exista o no el crédito. Desde luego la limitación a la deducibilidad de los pagos como intereses podría colaborar en una reducción de ingresos tributarios en el país fuente y, por tanto, este es un asunto crucial para los países en vías de desarrollo. No obstante, muchos de estos países están poco receptivos a introducir este tipo de medidas porque observan que ello genera un desincentivo a la inversión extranjera[19].

En todo caso, las posturas de los países latinoamericanos quedarán reflejadas mediante la asistencia al Foro Mundial sobre Precios de Transferencia y la reunión del Grupo de Trabajo sobre Fiscalidad y Desarrollo –la última celebrada en París, entre el 16 y 18 de marzo de 2015–, la partici-

---

18 El listado completo de las cuestiones identificadas para el debate en la Región latinoamericana pueden consultarse en la dirección: *http://www.oecd.org/ctp/resumen-LAC-consulta-regional-BEPS.pdf*, así como el desarrollo posterior del debate sobre las líneas de actuación en la reunión de Lima: *http://www.oecd.org/ctp/Resumen-de-Resultados-Reunion-sobre-BEPS-de-Lima-Febrero-2015.pdf*

19 En tal sentido se aconseja que la OCDE trabaje por una mayor coordinación más que recomendar mejores prácticas para superar este problema como sostiene Picciotto, S.: *Informe sobre erosion de la base tributaria y deslocalización de beneficios (BEPS). Implicancias para los países en vía de desarrollo*, enero 2014, *http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf*, pág. 7.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

pación directa de los países y economías de la región LAC en el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) y sus órganos auxiliares y, por último, la intervención de las consultas sobre el desarrollo de medidas alineadas al Plan BEPS. Además, la presencia de algunos países LAC como asociados de BEPS (Argentina, Brasil, Colombia) y miembros de la OCDE (México, Chile) asegura canales directos de transmisión de las preocupaciones de la región en los foros de discusión de los nuevos estándares.

En definitiva, y al margen de los temas sustantivos, podemos encabezar el capítulo de retos a los que se enfrentan los países de la región LAC con las dificultades políticas y administrativas que pueden encontrar en la implementación de las acciones BEPS: primero, para recabar el apoyo político para el cambio de estructuras legislativas, como ya hemos mencionado; segundo, planean incertidumbres sobre la capacidad en las Administraciones a la hora de aplicar la legislación, una vez aprobada, teniendo en cuenta las limitaciones de recursos y de información disponible y, tercero, habrá que solventar el desafío que presenta la coordinación de las acciones BEPS a nivel regional.

Como directrices en el modo de encarar el Plan BEPS por los países de la region LAC podría observarse que desde la perspectiva del incremento del desarrollo, han de continuar por la ampliación de su red de tratados para obtener beneficios similares para las empresas locales o la remodelación de sus normas sobre precios de transferencia a la vista de las normas imperantes del Modelo OCDE. Asimismo, la OCDE ha despejado cualquier atisbo que pudiera hacer pensar en que los objetivos del Plan BEPS se sitúan en un reajuste de derechos de imposición, de manera que los países de la región LAC y, en especial, aquellos en desarrollo, se intuye se centrarán en la implementación de métodos de defensa frente a la erosión de las bases imponibles[20]. No obstante, los países emergentes –Brasil, Rusia, India y China (los denominados BRICS)– vienen promoviendo la *atribución razonable de beneficios* a cada jurisdicción fiscal, postura que se aleja del planteamiento del proyecto BEPS.

IV. LA RECOMENDACIÓN SOBRE NUEVAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN *COUNTRY BY COUNTRY* EN EL CONTEXTO DE LA GESTIÓN DEL RIESGO FISCAL Y EL *COOPERATIVE COMPLIANCE*

Fruto de las recomendaciones incluidas en el Plan BEPS, la OCDE ha incorporado un nuevo capítulo V de las directrices en materia de precios de transferencia y conviene reflexionar sobre el diagnóstico de la situación previa que ha dado lugar a este cambio de paradigma, así como manifestar alguna consideración acerca de las previsibles consecuencias que pueda tener el nuevo marco de obligaciones de documentación dentro de los objetivos BEPS.

---

20 En este sentido, Wagenaar, L.: «The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on developing countries», *Bulletin for International Taxation*, n.º 2/2015, págs. 11-12.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Respecto a la información ofrecida por las EMN se aprecia en distintos informes que la información se encuentra muy agregada, añadiendo complejidad a la vez que insuficiencia de los mismos, para conocer realmente el cumplimiento de las grandes empresas con su impuesto sobre sociedades. Esta circunstancia se debe a que en muchas ocasiones, los resultados incluyen en esa cifra otros impuestos existentes en el país donde tienen la actividad (como los que gravan el consumo o los soportados por los trabajadores) y a ello se añade la dificultad de acceso a los datos o la diversidad en los formatos en que se publicita la información.

El enfoque de competencia fiscal empresarial que la OCDE ha incorporado a sus trabajos y el entronque del objetivo de transparencia bajo los dictados de la responsabilidad fiscal frente a la sociedad global e internacional de las EMN en materia de lucha contra la elusión, la evasión y el fraude fiscal han incentivado a algunas multinacionales a publicar sus informes con un desglose mayor al de anteriores ocasiones[21].

Frente a la planificación fiscal agresiva al margen de cualquier tipo de consideración ética y la asunción de riesgos fiscales desmedidos, el paradigma para las EMN ha cambiado pues la gestión prudencial marca el paso a seguir por las empresas en el ámbito fiscal. En efecto, la perspectiva multilateral de la iniciativa BEPS de la OCDE sitúa el problema también en el terreno de la competencia empresarial que debe encontrar sus límites en los códigos de conducta aceptables por los actores de la comunidad internacional en su conjunto. En este sentido, la OCDE deja muy claro que la tributación no es exclusivamente un problema de interpretación literal de la normativa sino que debe ser acorde con la generación de valor en cada país. El margen de las empresas para reducir sus cargas fiscales en aras a las estrategias de planificación fiscal debería quedar más limitado progresivamente conforme se avance en transparencia y coordinación de los Estados de sus políticas fiscales con el objetivo BEPS[22].

Al tiempo que los gobiernos han asumido el rechazo generalizado a las prácticas agresivas de las EMN, junto al riesgo fiscal derivado de las mismas también se ha unido el indudable riesgo reputacional que acompaña a las compañías transnacionales cuando se percibe que su tribu-

---

21 *Vid*. *La responsabilidad social corporativa en las memorias anuales de las empresas del IBEX 35, Análisis del ejercicio 2013*, Informe completo, Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, págs. 35-36. Puede consultarse en la dirección web: *http://www.observatoriorsc.org/Informe_memoriasRSC_ibex_2013_completo.pdf*

22 Sobre este asunto, *vid*. Jiménez, B. y González, E.: «Transnacionales y fiscalidad: de la elusión al fraude», *Informes OMAL*, n.º 14/2015. Los autores se muestran muy críticos con la postura de los Estados a los que señalan por favorecer y consentir los «agujeros» fiscales existentes en el panorama de la fiscalidad internacional. Por lo que subrayan la necesidad de «un mayor diálogo entre las administraciones tributarias, las instituciones del Estado y las organizaciones sociales para encontrar soluciones efectivas contra los paraísos fiscales, la planificación fiscal nociva o la manipulación de los precios de transferencia. El intercambio de información entre Estados ha de ser real y eficaz. Y es que las políticas de transparencia tomadas hasta ahora no han logrado erradicar la opacidad y tampoco han incrementado la cooperación en el ámbito internacional para que dejen de existir Estados que se benefician de los flujos de capitales ilícitos», págs. 19-20.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tación global o en determinados ámbitos territoriales es inconsistente con sus beneficios[23]. De este modo, la RSE recupera un nuevo interés desde la perspectiva de la ética fiscal en la empresa de la mano de los Códigos de conducta de la UE en materia de fiscalidad empresarial como instrumento de lucha contra la competencia fiscal perniciosa. Asimismo, la lucha contra el fraude y la corrupción se contempla dentro del enfoque pluridimensional plasmado en el documento de la Comisión europea «Communication on a renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility»[24], y en este contexto «las empresas gozarían de mayor seguridad jurídica y tributarían conforme a su capacidad económica real, las organizaciones no gubernamentales y de la sociedad civil verían desaparecer los *offshore tax dodges*, y las autoridades tributarias, con sus modelos de *enhanced relationship*, podrían dedicar sus escasos medios a casos graves de lucha contra el fraude»[25]. No obstante, como decimos en el ámbito internacional, este enfoque ha estado presente desde hace años en las *Directrices de la OCDE para empresas multinacionales*, que ponen de manifiesto la necesidad de que las empresas se esfuercen en la introducción de sistemas de control de gestión que desincentiven prácticas contables, fiscales o de auditoría reprobables y que contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida con el pago puntual de las deudas fiscales.

En concreto, la Comisión europea se propone mejorar la divulgación empresarial de información de carácter social y medioambiental, para fomentar la asunción de responsabilidades por las empresas. La filosofía gira en torno a la imagen de la empresa que se vería beneficiada si se elabora una propuesta legislativa sobre la transparencia de la información social y medioambiental que ofrecen las empresas en todos los sectores, tal y como plantea la Comisión. La guía sobre gestión de riesgos publicada por la Comisión europea en el 2010 contiene la siguiente definición de la gestión de riesgos de incumplimiento: es un método sistemático mediante el cual la Administración tributaria toma decisiones sustanciales sobre qué intervenciones podrían estimular el cumplimiento de manera efectiva y evitar el incumplimiento, basadas en el conocimiento de la conducta de los contribuyentes y teniendo en cuenta la capacidad disponible[26].

Así, la mayor transparencia sobre las operaciones reclamada por el Plan BEPS se asienta sobre el establecimiento de métodos para la revelación obligatoria a la Administración tributaria de los

---

23 Como ha señalado Gascón Catalán, J., una compañía multinacional con estrategias de planificación fiscal agresiva tiene que considerar dos riesgos: uno reputacional inmediato derivado de no cumplir los estándares éticos que organizaciones como la OCDE consideran aceptables, el segundo económico directo puesto que las medidas que anuncia la OCDE antes o después terminarán convirtiéndose en derecho positivo por lo que los impuestos no pagados gracias a dichas estrategias constituyen una contingencia fiscal evidente, «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documentos IEF*, n.º 19/2014, pág. 14.

24 COM (2011) 681 final de 25.10.2011.

25 Grau Ruiz, M. A.: «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 1/2013, págs. 38-39.

26 Comisión europea, *Guía sobre gestión del riesgo de cumplimiento destinada a las Administraciones tributarias*, 2010.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

mecanismos de planificación abusiva que utilizan las empresas transnacionales y la mejora de la documentación de los precios de transferencia, con desglose de la información CBC *reporting*[27].

Pues bien, han sido los trabajos de la OCDE los que han avanzado conceptualmente hacia un nuevo modelo de relaciones institucionales entre Administraciones tributarias y contribuyentes en el contexto de la fiscalidad internacional. Así, el Foro de Administración Tributaria (FAT) de la OCDE instó a las Administraciones tributarias a mejorar las relaciones con las grandes empresas con base en la confianza y la cooperación bajo el concepto de *enhanced relationship*, es decir, una relación cooperativa entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes basada en el entendimiento mutuo, el respeto y la cooperación, que tiene como objetivo la aplicación del sistema tributario de la forma más eficaz y adecuada asumiendo la revelación recíproca de información relevante, incluidas las posiciones fiscales adoptadas por las empresas, para determinar la suma correcta de impuestos a pagar teniendo en cuenta el espíritu y finalidad de la norma (y no simplemente la letra de la ley), con respeto por ambas partes a los derechos y obligaciones tributarios y con aplicación de las normas procedimentales pertinentes en caso de desacuerdo[28]. Lo más destacable es el entorno fiscal hacia la confianza y la cooperación a que orienta la OCDE, de manera que se pueda establecer una relación cooperativa con las EMN. Pero añade dos llamativas recomendaciones en la línea de mejorar la divulgación y transparencia de los datos fiscales: una, las Administraciones tributarias deben calcular el nivel de riesgo de los contribuyentes en función de la información disponible y actuar en consecuencia; dos, las Administraciones tributarias deben hacer uso de un enfoque centrado en el riesgo para fijar su atención en los asesores fiscales que no aceptan formar parte de relaciones que beneficien a ambas partes, y así dejar patente que esta actitud tendrá consecuencias[29]. Y en este desafío ha continuado trabajando la OCDE, adoptando en 2013 el término cumplimiento cooperativo (*cooperative compliance*) que explicita el objetivo de la estrategia que se centra en asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias[30]. Esta estrategia de cumplimiento cooperativo es plenamente coherente con el Plan BEPS donde se subraya con mayor claridad por la OCDE que no solo debe cumplirse la letra de las leyes tributarias sino también su espíritu y finalidad.

En consecuencia, la transparencia emerge como el aspecto clave de las empresas respecto de sus estrategias y de las Administraciones tributarias respecto de sus criterios, en este último caso para reforzar la seguridad jurídica, aspectos que deben interrelacionarse con la necesidad de sólidos sistemas de gobierno corporativo en tanto que la transparencia solo es posible si existe un sistema

---

27 Gascón Catalán, J.: «Los consejos de administración...», *op. cit*., pág. 13.

28 Según el documento «IFA Initiative on the Enhanced Relationship-Key Issues Report», International Fiscal Association, *https://www.ifa.nl/Document/Publicaties/Enhanced%20Relationship%20Project/IFA%20ER%20Project%20Key%20Issues%20Report%20v%203%203%20final%20version%2031%20August%202012.pdf*

29 OECD, *Study into de Role of Tax Intermediaries*, 2008, que puede consultarse en la dirección web: *http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf*

30 OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de control interno que asegure la corrección de las declaraciones tributarias y la identificación y la comunicación a la Administración de las contingencias fiscales detectadas por la empresa[31].

En principio las ventajas del cumplimiento cooperativo son evidentes: una mejor relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria, una gestión del riesgo más eficaz por ambas partes, el refuerzo de la seguridad jurídica, la solución rápida de las incertidumbres que surjan y la posibilidad de identificar problemas normativos o de aplicación. Para las grandes empresas, además, se reducen sus riesgos reputacionales y, en buena lógica, la relación con la Administración puede dejar de ser intrusiva en la transición de controles *a posteriori* exclusivamente a una relación cooperativa de cumplimiento voluntario[32] en la línea de la estrategia de la OCDE *Right from the start*[33], cuyo despliegue pasa por crear un entorno que favorezca el cumplimiento tributario por los nuevos contribuyentes y que, a la vez, reduzca las oportunidades de que incumplan, para lo que es preciso anticiparse resolviendo los problemas en su estadio inicial (prevención) y no mediante reacciones *a posteriori* (inspecciones)[34].

En materia de precios de transferencia debe destacarse la Séptima Reunión del Foro OCDE sobre Administración Fiscal de 2012, donde se pusieron de manifiesto las experiencias de distintas Administraciones tributarias en materia de gestión del riesgo fiscal de los precios de transferencia desde una perspectiva administrativa, y en la misma línea se enmarca el *Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Asessment* de 2013 y más recientemente y, en el ámbito de la UE, una estrategia idéntica se identifica en la Comunicación sobre Precios de Transferencia de 4 de junio de 2014[35].

Así pues, entre los trabajos del Foro destaca la elaboración de un Código de Buenas Prácticas de gestión del riesgo fiscal de precios de transferencia en todas las fases administrativas, que persigue la mejora de las técnicas de gestión integral de dicho riesgo fiscal: 1.º) se implementan técnicas para la detección de los principales indicadores de riesgo fiscal para la selección de los casos susceptibles de ser inspeccionados, y mecanismos administrativos de decisión de inicio del caso para garantizar el correcto enfoque en relación con el comienzo de la comprobación y el procedimiento posterior; 2.º) se introducen mejoras de gestión interna, acudiendo incluso a especialistas externos; 3.º) se establecen mecanismos de resolución no litigiosa en los casos en los que existe ajuste, comúnmente denominados *Alternative Dispute Resolutions* (ADR); 4.º) se adopta un enfoque global del caso y si el caso lo requiere (ej., incumplimiento de presentación

---

31 Gascón Catalán, J.: «Los consejos de administración...», *op. cit.*, pág. 16.

32 Gascón Catalán, J.: «Los consejos de administración...», *op. cit.*, pág. 17. Nos ilustra acerca de las estrategias de cumplimiento cooperativo desarrolladas por distintas Administraciones tributarias, págs. 128 y ss.

33 *Forum on Tax Administration: SME Compliance Sub-group. Information note. Right from the start: influencing the compliance environment for small and medium enterprises.* OCDE 2012.

34 Gascón Catalán, J.: «Los consejos de administración...», *op. cit.*, pág. 18.

35 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014 de 04.06.2014, COM (2014) 315 final.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

del *master file*) se activa la interacción con autoridades fiscales extranjeras; 5.º) se recomienda la búsqueda de mecanismos de cumplimiento cooperativo que permitan alcanzar un escenario no conflictivo con los contribuyentes sobre el modelo económico válido para la fijación de precios, cercano a los *Advance Pricing Agreements* (APA). Parece muy relevante que el Código subraye la importancia de incrementar la eficacia de los controles tributarios mediante el compromiso común de colaborar en la detección y erradicación de fraudes y en la prevención de su extensión. Estas medidas recomendadas por la OCDE indudablemente deben tener consecuencias positivas en aspectos como la eficacia de las comprobaciones de precios de transferencia, así como en la reducción de la litigiosidad, número de inspecciones y la ponderación en los ajustes realizados[36].

V. EL PLAN DE ACCIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

En la línea descrita se cita la actuación de la UE, plasmada en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, relativa a la planificación fiscal agresiva de 2012[37]. No obstante, como ya mencionamos, alguna sombra planea sobre la estrategia que plantea la Comisión europea al integrar en la recomendación que acompaña al plan de acción un retorno a la publicación de listas negras de terceros países que no cooperen con los estándares de buena gobernanza fiscal en tanto no adopten medidas legislativas y administrativas mínimas de intercambio de información y su efectiva aplicación[38]. A esta cuestión se suma la diversidad de criterios en la consideración de paraísos fiscales en cada Estado miembro que ha hecho aflorar recientemente las consecuentes críticas al hilo de la aparición de la información procedente de los *Panama papers investigacion*[39].

Recientemente, la Comisión Europea en materia de lucha contra el fraude y abuso en el Impuesto sobre Sociedades presentó el 18 de marzo de 2015 el Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan «EU-BEPS», que contiene un conjunto de medidas de significación más avanzada incluso que el Plan BEPS, para combatir el fraude y la evasión fiscal así como la competencia fiscal dañina en materia del impuesto sobre sociedades. El elemento clave del paquete

---

36 Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo*..., *op. cit.*, págs. 127-128.

37 COM (2012) 722 final, 6 de diciembre de 2012, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal: *www.ec.europe.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion*. La Recomendación aconseja incorporar al ordenamiento interno y a los CDI una cláusula en la que se condicione la aplicación de una exención a que se produzca una tributación efectiva en el otro Estado con la siguiente literalidad: «En el caso de que el presente convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante».

38 En este sentido, Martínez Giner, L.A., manifiesta que «cifrar el estímulo de una buena gobernanza en el ámbito fiscal en la publicación de listas negras nacionales de jurisdicciones no cooperadoras se compadece mal con acciones comunes comunitarias en la lucha contra el fraude fiscal», «Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, García Prats, F. A. (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pág. 283.

39 Consúltese toda la información al respecto en la dirección web: *https://panamapapers.icij.org/*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de medidas planteadas es la propuesta de reforma de la Directiva sobre Cooperación Administrativa (Directiva 2011/16/UE) de manera que se incluya en ella un sistema de intercambio automático de decisiones administrativas y acuerdos sobre precios de transferencia («*rulings* y APA») que afecten al impuesto sobre sociedades y contengan elementos transfronterizos, de manera que sea posible con este intercambio detectar operaciones abusivas o fraudulentas para las Administraciones que no son parte en el citado acuerdo. Tal propuesta se pretendía que entrase en vigor el 1 de enero de 2016, aunque, en ciertos casos puede producir efectos retroactivos. Como puede intuirse, la propuesta pretende salir al paso de comportamientos hasta el momento atacados con la apertura de procedimientos en materia de ayudas de estado contra ciertos Estados miembros.

Junto a la citada propuesta, la Comisión presentó una Comunicación [COM (2015) 136 final] y un Memorando (MEMO /15/4609) en el que se anuncian otra serie de iniciativas en la línea de la acción 13 del Plan BEPS, en concreto:

1. La Comisión Europea valorará la conveniencia de establecer nuevos requisitos de transparencia para multinacionales, obligando a desvelar públicamente datos fiscales (el conocido como «*Country by Country Reporting*» de acuerdo a la denominación del Plan BEPS) y que en el ámbito de la UE ya afecta a los bancos y otros operadores financieros y a las industrias extractivas.
2. Se revisará el Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de manera que se establezcan nuevos criterios para calificar un régimen como dañino que tengan en cuenta la sofisticación de las legislaciones y de los comportamientos de las multinacionales (ej. *patent boxes*).
3. Se tratará de cuantificar el impacto del fraude y evasión en los Estados miembros, elaborando estadísticas fiables que permitan calcular cuál es la magnitud del problema y ayuden a combatirlo.
4. Se derogará la Directiva de fiscalidad del ahorro con el fin de armonizar completamente el estándar de intercambio de información de la UE y el de la OCDE (se prevé que en fechas próximas estén listos los acuerdos de medidas equivalentes que garanticen un intercambio automático de información tributaria conforme con el estándar de la OCDE/G20, que incluye a personas físicas y ciertas sociedades, con los países de fuera de la UE a los que afectaba la citada directiva: Andorra, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Suiza).

Pues bien, la Comisión ha cumplido con el plazo fijado, haciéndose realidad la publicación del Plan de acción UE el 17 de junio de 2015[40]. Desde luego ello no supone más que un primer

[40] Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, «A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action», {SWD(2015) 121 final}, COM(2015) 302 final, 17.06.2015: *http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/index_en.htm*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

peldaño para la culminación práctica del Plan de acción UE, pero no está exento de ambición por lo que cabe esperar la modulación de las medidas presentadas por la Comisión para su puesta en práctica prevista para antes del 31 de diciembre de 2015[41]. En cualquier caso, la Comisión demuestra la especial predilección por la potencial articulación de nuevos mecanismos de transparencia fiscal en relación con la revelación pública de determinada información fiscal corporativa (*Country by Country Reporting*) y la evaluación de la eventual introducción de medidas adicionales de revelación pública de cierta información relativa al impuesto sobre sociedades de las empresas multinacionales. Si bien es cierto que tales exigencias de transparencia ya existen a nivel comunitario, aunque de forma muy limitada, y únicamente afectan a determinadas entidades financieras y grandes empresas activas en la industria extractiva o en la explotación maderera de bosques primarios, en forma de revelación de cierta información (fiscal) país a país (CBC R), tales exigencias de transparencia son muy distintas a las derivadas del estándar global OCDE/G20 de *Country by Country Reporting* en materia de documentación de precios de transferencia.

En este sentido, la expansión al resto de las grandes empresas de las nuevas obligaciones de transparencia corporativa-financiera en materia fiscal traería consigo una mayor igualdad entre las distintas entidades comunitarias al margen de su sector, así como una mayor conciencia sobre sus prácticas fiscales, aunque ello sin olvidar los potenciales impactos para las empresas afectadas. Y esta circunstancia posiblemente no sea más que una cuestión de tiempo y de alcance (ámbito objetivo y subjetivo, etc.). Buena muestra de ello resulta de considerar, junto a la nueva iniciativa de la Comisión UE, la modificación operada por la Directiva 2014/95 en 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, que obligará a las «grandes empresas» (entidades de interés público) a incluir en el informe de gestión un estado no financiero con información necesaria para comprender la evolución de los negocios, los resultados, la situación de la empresa y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno.

Si bien tal modificación no contempla todavía la revelación de información fiscal país a país en los estados financieros de las grandes empresas, sí incluye una disposición que, a través de la modificación del artículo 48 de la directiva, encarga a la Comisión que elabore un informe considerando tal posibilidad a la luz de la evolución de los trabajos de la OCDE en materia (BEPS) y de los resultados de las iniciativas europeas conexas, y presente, en su caso, las pertinentes propuestas antes del 6 de diciembre de 2018.

Así, los avances que en el ámbito de la transparencia corporativa en materia fiscal están propiciando la OCDE y el G20, y que están pensados para facilitar una más eficiente gestión de

---

41 En este sentido, Calderón, J. M. y Puyol, A.: «El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan "EU-BEPS" en el horizonte», *Nota Técnica*, marzo 2015, *http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

riesgos fiscales por parte de las Administraciones tributarias en su función de control fiscal de las multinacionales, pueden terminar trasladándose a un ámbito distinto como es el de *financial public reporting* de las grandes empresas, de manera que a medio plazo un cierto nivel de información fiscal (segmentada país por país) de las grandes empresas resultará pública a escala global, con todo lo que conlleva.

Por otro lado, el Plan de acción UE contiene una revisión del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial. En este sentido, la Comisión considera que los criterios adoptados en su día para definir la frontera entre competencia fiscal legítima y perniciosa o dañina han quedado obsoletos, y se requiere por tanto una actualización de los mismos a efectos de incorporar elementos adaptados a la nueva generación de incentivos fiscales (*patent boxes*), así como salvaguardias de transparencia fiscal que garanticen la correcta observancia de los estándares internacionales.

El Paquete de Transparencia Fiscal presentado por la Comisión UE cabe contextualizarlo en el marco global del proyecto BEPS de la OCDE, a través del cual se pretende redefinir el orden fiscal internacional mediante un conjunto de medidas que poseen un claro enfoque antiabuso, aunque contiene algunas medidas que superan dicho proyecto BEPS. A este respecto, cabe mencionar la carta enviada por los ministros de Finanzas de Alemania, Italia y Francia a la Comisión, el 28 de noviembre de 2014, solicitando la adopción de una «Anti-BEPS Directive», cuyo contenido esencial aparece ahora recogido en el Paquete de Transparencia presentado por la Comisión.

En este sentido, cabe advertir de que el campo de juego o reglas básicas de la fiscalidad internacional a la que se enfrentarán las multinacionales durante los próximos años no solo vendrá definido por los estándares internacionales que está desarrollando la OCDE en el marco del Proyecto BEPS, sino también por las propias medidas que se adopten a nivel comunitario, lo cual acentúa las dificultades para adaptar el modelo y la función fiscal a las nuevas exigencias de este marco dual (OCDE/UE), sin perjuicio de las singularidades de los enfoques locales. Todo ello puede requerir de un esfuerzo de adaptación a este nuevo y complejo marco por parte de las grandes empresas a efectos de lograr un modelo de cumplimiento tributario consistente con el mismo, lo cual posee importantes implicaciones y derivadas desde el plano de la función fiscal y del correspondiente a la determinación de la política y estrategia fiscal de las grandes corporaciones.

Como decimos en el marco del proyecto BEPS se reformularon las directrices de la OCDE, que tienen por objeto garantizar que la aplicación de las normas sobre precios de transferencia conduce a un resultado que refleja la creación de valor. Estas directrices, sin embargo, son lo suficientemente amplias para dar cabida a las necesidades de todos los miembros de la OCDE. Por lo tanto, la Comisión comienza a trabajar con los Estados miembros y las empresas para fortalecer esas reglas y garantizar una aplicación coordinada y concreta dentro de la UE de las propuestas del Plan BEPS, lo que refleja la realidad económica del mercado único. Por ejemplo, gracias a las recientes propuestas de la OCDE y la UE para aumentar la transparencia, las Administraciones tributarias tienen nueva información que les permitirá identificar las operaciones intragrupo que requieren de un examen más detenido. La Comisión podría proporcionar orientación y proponer herramientas específicas sobre cómo las Administraciones tributarias podrían

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

utilizar la información de manera más eficaz[42]. Asimismo, el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia pretende centrarse en contribuir a una aplicación coherente de los mismos en la UE, una vez que se acuerden soluciones concretas en el ámbito de los precios de transferencia en el contexto BEPS[43].

Pues bien, el Plan de acción UE ha conseguido arrancar a la vista de la publicación el 28 de enero de 2016 por la Comisión Europea del «Paquete de Medidas de lucha contra la evasión fiscal en Europa»[44], que contiene una serie de documentos de gran importancia en materia de fiscalidad internacional que engloba tres propuestas de directivas sobre distintos aspectos para ser discutidas y aprobadas por el Parlamento Europeo a lo largo del año 2016 y 2017, junto con dos Comunicaciones, una, sobre Estrategia Externa Fiscal Efectiva en el seno de la UE y Buena Gobernanza Fiscal y, otra, en materia de Estudios sobre Planificación Fiscal Agresiva. Este Paquete de Medidas forma parte de la Agenda de la Comisión 2015-2017, para una imposición empresarial más justa y equitativa en el ámbito de la UE. El objetivo del *pack* es reducir las prácticas abusivas de las empresas, aumentar la transparencia entre los Estados miembros y garantizar un entorno empresarial competitivo en el ámbito de la Unión.

De manera sintética, dentro del paquete de medidas contra la evasión fiscal encontramos las propuestas de directivas siguientes:

1. Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal[45].
2. Propuesta de Directiva de implementación coordinada en la UE en relación con la información país por país[46].
3. Propuesta de Directiva de lucha contra el abuso de convenios de doble imposición[47].

---

42 COM (2015) 302 final, pág. 11.

43 Así se explicita en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014, Bruselas, 04.06.2014, COM(2014) 315 final, pág. 7.

44 *Anti Tax Avoidance Package*, European Commission, January 2016, *http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm*

45 Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, *http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2016:26:FIN&from=EN*

46 Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, 28.1.2016 COM(2016) 25 final, *https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-25-ES-F1-1.PDF*

47 Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse, 28.1.2016, C(2016) 271 final, *http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

A tal efecto, el paquete prevé:

- Medidas legales para frenar los métodos más comunes utilizados por las empresas para eludir el pago de impuestos.
- Recomendaciones a los Estados miembros para prevenir el abuso de los convenios de doble imposición.
- Propuesta de intercambio automático de información en el ámbito de la Unión respecto a las resoluciones fiscales de los Estados miembros.
- Creación de un nuevo proceso de la UE para la inclusión de terceros países en una lista común si estos distan de los estándares comunes.
- Acciones para promover la buena gobernanza fiscal a nivel internacional.

La Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal –denominada «Directiva Anti-BEPS» o *Anti Tax Avoidance Directive*– aborda, fundamentalmente, siete materias de interés y que en buena parte coinciden con las materias objeto de trabajo del Plan BEPS. Nótese que ello nos sitúa ante un panorama distinto, pues la naturaleza jurídica del documento contrae los efectos jurídicos habituales de un texto normativo, frente al *soft law* y la naturaleza de puras recomendaciones del proyecto BEPS de la OCDE. De este modo, la propuesta de directiva traduce en normas jurídicamente vinculantes el panorama europeo de la fiscalidad post-BEPS que se reflejó previamente en el Plan de acción de la Comisión lanzado en junio de 2015 y en las recomendaciones finales de la OCDE sobre los 15 puntos del proyecto BEPS publicadas en octubre de 2015.

El texto de la Propuesta de Directiva Anti-BEPS establece las reglas mínimas comunes en seis áreas principales de la tributación directa ya incorporadas en la *non nata* Directiva BICCIS propuesta en 2011. También incluye medidas propias del Proyecto BEPS introducidas con el fin de frenar los desajustes híbridos, regular el límite de deducibilidad de intereses y las CFC rules. No obstante, por las propias características del sistema de imposición directa en el ámbito de la Unión, la Propuesta de Directiva Anti-BEPS difiere de la propuesta BEPS en, al menos, dos aspectos importantes que se refieren a la regulación de los impuestos de salida y del nivel mínimo de tributación sobre la renta procedente de terceros países no miembros de la UE y del Espacio Económico Europeo. Las mencionadas medidas clave en la línea BEPS serían:

1. Base Imponible Consolidada Común (CCCTB, en inglés). La Comisión Europea retoma este punto, dándole gran importancia como medio para frenar la evasión fiscal y el traslado de beneficios artificiosamente, dándose como plazo hasta el último cuatrimestre de 2016 para tener lista la versión final, puesto que desde 2011 que apareció el texto borrador no se ha avanzado prácticamente en esta línea.
2. Deducibilidad de gastos financieros. La propuesta se sitúa en la línea de la acción 4 de BEPS, recomendando imponer una limitación a la deducibilidad del 10%-30% de algún indicador de beneficio (recomendando el uso del EBITDA), previendo la exclusión de casos de adquisición apalancada. Algunos Estados miembros ya han

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

incluido este extremo en sus legislaciones (España), mientras que otros Estados miembros aún mantienen las viejas reglas de subcapitalización basadas en el ratio capital/deuda (Austria, Bélgica, Alemania) e incluso otros Estados miembros no disponen de estas reglas aún (países exsoviéticos tipo Rumanía, Eslovaquia, etc...).

3. Impuestos de salida. La Comisión europea recomienda el establecimiento de impuestos de salida en caso de transferencia de activos en el seno del grupo o cambios de residencia de la matriz, una filial o un EP fuera de territorio comunitario. Este punto se asemeja a los comentarios de la OCDE en relación con la acción 6. España ha introducido esta figura fiscal en la reforma de 2014 (art. 19 LIS).

4. Cláusulas de tributación mínima. La Comisión europea recomienda el establecimiento de limitación de beneficios fiscales en rentas provenientes de distribución de dividendos o ganancias de capital provenientes de participadas, filiales o EP situadas en países de baja tributación, fijando esta «baja tributación» en un 40 % del tipo efectivo de tributación establecido en el país receptor de la renta.

5. Cláusulas de reglas generales antiabuso. La Comisión europea recomienda a los Estados miembros que en caso de que sospechen que contratos o acuerdos comerciales en grupos multinacionales se hacen únicamente por motivos fiscales, se ignore estos acuerdos y se nieguen los beneficios fiscales aplicados. Estas cláusulas tendrían pues un funcionamiento similar a la figura del «motivo económico valido» de algunas legislaciones nacionales[48].

6. Reglas de control efectivo de entidades no residentes (CFC rules, en inglés). La Comisión europea recomienda el establecimiento de más y mejores reglas CFC en caso de entidades del grupo no residentes que obtengan una mayoría de rendimientos pasivos (no provenientes de actividad económica) y/o su único objetivo para su creación haya sido el aprovechamiento de beneficios fiscales, de manera tal que se ignorará la existencia de la entidad en cuestión. Esta medida se encuentra en línea con el contenido a la acción 3 BEPS.

7. Desajustes entre Estados miembros en el tratamiento de híbridos. La Comisión europea reconoce la complejidad que conlleva abordar la existencia de instrumentos híbridos y de entidades híbridas y para ello recomienda hacer un ejercicio de «mirar más allá de la frontera del país» y ver cómo tributa el país de la fuente del instrumento o entidad híbrida para así determinar la correcta tributación en el Estado de residencia, por lo que se trata de una regla de aplicación bilateral. Esta tarea encaja en idéntico contenido al recogido en la acción 2 BEPS.

En relación con los plazos impuestos para la aprobación de las propuestas, la Unión Europea ha previsto que los trabajos de discusión se desarrollen a lo largo de 2016 y principios de

48 Artículo 15 de la Ley General Tributaria española.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2017 para tener la versión final de las directivas preparadas para su aprobación, de forma tal que entren en vigor a comienzos de 2017 o mediados de 2017 como muy tarde.

El corolario a todas estas acciones en la UE ha venido de la mano de la presentación por la Comisión Europea el 7 de abril de 2016 del Plan de acción sobre el IVA titulado «Hacia un espacio único IVA dentro de la Unión Europea - La hora de tomar decisiones»[49]. Este plan de acción constituye una hoja de ruta para la creación de un espacio IVA único, capaz de favorecer un mercado único más profundo y equitativo y de contribuir al fomento del empleo, el crecimiento, las inversiones y la competencia adaptado al siglo XXI.

Queda pendiente la adaptación del sistema común del IVA a los desafíos de la economía actual, caracterizada por la mundialización, la digitalización y la movilidad de capitales. La Comisión entiende que debe modificarse con urgencia, simplificando su uso por parte de las empresas, permitiendo la lucha contra el riesgo creciente de fraude y aprovechando las nuevas tecnologías para hacerlo más eficaz, todo ello sobre la base de una gran confianza entre las empresas y las Administraciones tributarias y entre las distintas Administraciones tributarias de la UE.

Así, antes de la finalización de 2016, se presentará una propuesta normativa con el propósito de modernizar y simplificar el IVA para el comercio electrónico transfronterizo, en especial para las pequeñas y medianas empresas. Al mismo tiempo, se está preparando un paquete de medidas destinadas a reducir los costes formales de cumplimiento, en especial, en lo que respecta a las pequeñas y medianas empresas, con el objeto de favorecer su crecimiento e internacionalización. Junto con estas medidas en curso, se adoptarán con urgencia otras medidas destinadas a reducir el fraude en el IVA con tres objetivos: reforzar la cooperación administrativa, mejorar el cumplimiento voluntario de la normativa y reforzar la capacidad de las Administraciones tributarias europeas. Asimismo, y ya a medio plazo, se aprobarán otras medidas destinadas a luchar contra el fraude en el IVA mediante la creación de un espacio único sólido dentro de la UE. En este espacio único, las operaciones transfronterizas se tratarían del mismo modo que las operaciones nacionales. Finalmente, podría modernizarse la política de tipos existente, dando más flexibilidad a los Estados miembros. En este sentido, se plantea ampliar la lista de bienes y servicios que pueden beneficiarse de los tipos reducidos y sujetarla a revisiones periódicas o suprimir directamente esta lista, otorgando una flexibilidad todavía mayor a los Estados miembros.

VI. LA INCIDENCIA DEL PLAN BEPS EN LA REGIÓN LAC

El proyecto BEPS se ha asentado sobre el denominado enfoque holístico que, de momento, y anticipándonos al panorama global, a la vista de los primeros resultados legislativos, pueden

[49] European Commission, *Communication from the Commission to the European parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide*, Brussels, 7.4.2016, COM(2016), 148 final.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ofrecer una visión algo asimétrica de la respuesta que los Estados han generado ante las recomendaciones de la OCDE.

Sin perjuicio de las bondades que el proyecto BEPS persigue como son, de un lado, el objetivo público de brindar coherencia y transparencia al sistema fiscal internacional, y de otro, el objetivo subyacente de reducir significativamente las practicas fiscales nocivas de traslación artificial de beneficios y la consecuente erosión de las bases imponibles de los Estados, hemos de ser conscientes de que las posturas proteccionistas pondrán obstáculos en la consecución de los objetivos mencionados.

Qué duda cabe de que el pragmatismo individual de los Estados podría generar desajustes normativos en orden al principio de competencia fiscal y resultados insatisfactorios en materia de planificación fiscal agresiva. Si bien es cierto que esperar la erradicación de la planificación fiscal agresiva no es una realidad tópica del proyecto BEPS, al menos, la pretensión ha de residir en tener como meta frenar y poner remedio a la erosión de bases y la evasión fiscal de las multinacionales[50].

No obstante, las actuaciones unilaterales alejadas de los planteamientos del proyecto BEPS se han subrayado tanto en Europa como en América Latina (Gran Bretaña, Chile, Brasil, etc.)[51]. En este sentido, se destaca el caso de Reino Unido con la aprobación del *Diverted Profits Tax*, cuyas soluciones normativas distan de las perseguidas en los escenarios operativos multinacionales causantes de desplazamiento de bases imponibles[52]. En otros países –Australia, por ejemplo–, se están adoptando aproximaciones algo más equilibradas, puestos a sacar unilateral y frontalmente la espada, especialmente, ante supuestos de evitación de la figura del establecimiento permanente[53].

---

50 Existen voces sumamente críticas al considerar que el mantenimiento del sistema clásico de imposición sobre las multinacionales, junto a las respuestas unilaterales de aplicación legislativa del Plan BEPS, son factores que pueden llevar a acentuar «la falta de coherencia del sistema tributario internacional, porque existirán aun incentivos para planificar agresivamente y porque los intereses de las MNE siempre se encaminarán hacia la maximizacion de beneficios». Así Ramos Ángeles, J. A.: «El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015», *Derecho & Sociedad*, n.º 45/2015, pág. 396.

51 Ejemplos de ello son la incorporación de reglas sobre entidades extranjeras controladas (CFC) en el ordenamiento chileno en septiembre de 2014, que identifica como una entidad controlada cualquiera que satisfaga su test de control, con independencia de su lugar de residencia o el nivel de tributación que tenga tal jurisdicción (siguiendo el sistema estadounidense), y que se aleja de la recomendación de OCDE en la acción 3 del proyecto BEPS (*vid*. Ramos Ángeles, J. A.: «El Proyecto BEPS...», *op. cit.*, pág. 390) o el régimen de precios de transferencia existente en Brasil (*vid.* García Novoa, C.: «Base erosion and profit...», *op. cit.*, pág. 49).

52 Para profundizar en este impuesto, consúltese Rodríguez Márquez, J.: «El impuesto británico sobre beneficios desviados (*Diverted Profit Tax*)», *Crónica Tributaria*, *Boletín de Actualidad*, n.º 5/2014, págs. 55-70; Baker, P.: «Diverted profits tax: a partial response», *British Tax Review*, n.º 2/2015, págs. 167-171, y Falcón y Tella, R.: «El intercambio automático de información sobre "tax rulings", las Decisiones de la Comisión en la materia y el reciente impuesto británico sobre "beneficios desviados" (*diverted profits tax*)», *Quincena Fiscal*, n.º 20/2015.

53 Consejo Asesor: «El proyecto BEPS: estado de la cuestión», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 5-6, agosto-septiembre 2015, Editorial, pág. 2.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Y ello en contraposición a otros países como España, donde el legislador ha aportado soluciones normativas alineadas a BEPS, si bien aprovechando razones de crisis económica y recaudatoria con la aprobación de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre[54]. Esta norma contiene novedades en materia de deducibilidad de gastos financieros, instrumentos híbridos, transparencia fiscal internacional, doble imposición internacional y reducción de los activos intangibles. Así el legislador español ha adoptado medidas sobre la tributación de los instrumentos híbridos, objetivo de la 2.ª acción del plan, que pretenden evitar que, aquellos que sean tratados de forma asimétrica en diferentes jurisdicciones, puedan crear situaciones de no imposición. El reforzamiento de las actuales normas limitadoras de la deducibilidad de los intereses responde, por su parte, al contenido de la acción 4.ª del plan, sobre la erosión de la base imponible a través de los gastos financieros. También es evidente la influencia de la 3.ª acción BEPS sobre la transparencia fiscal internacional, ya que se contempla una reforma del régimen que tenía una escasa aplicación. La propuesta tiene como objetivo evitar que se convierta en un instrumento para crear filiales en países de baja tributación útiles para canalizar, a través de ellas, beneficios correspondientes a otras jurisdicciones. La Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, ha introducido una modificación en la forma de cálculo del incentivo fiscal de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles –*patent box*–, que toca de lleno en la acción 5.ª BEPS, dedicada a los regímenes fiscales preferenciales, que propone limitar la aplicación de este beneficio fiscal a las empresas que hayan desarrollado el activo intangible. Por último, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades[55] incorpora modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas, prestando así atención a la acción 13.ª relativa a la información y documentación de dichas entidades y operaciones vinculadas[56].

Asimismo, las tendencias actuales de fiscalidad internacional pasan por mayores exigencias de sustancia económica, lo cual comprende, en particular, la fundamentación jurídico-económica de las operaciones y estructuras, mayores exigencias de actividad económica tanto para fundamentar la validez o aceptación (fiscal) de las estructuras como la propia imputación (y valoración) de la renta, así como una mayor conexión entre la aplicación de incentivos o regímenes preferenciales y la realización de actividades sustanciales por parte de los contribuyentes beneficiarios[57].

---

54 Un análisis más exhaustivo de las medidas del legislador español en este sentido puede consultarse en Patón García, G.: «Análisis de las medidas españolas alineadas con el Plan de Acción BEPS: desafíos en la implementación e incidencia en Latinoamérica», en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2015, págs. 183-214.

55 Artículo 18 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades español.

56 Es interesante observar la acción legislativa reciente del legislador español en materia del proyecto BEPS a la vista de las intensas relaciones comerciales entre España y los países latinoamericanos y la creciente inversión directa que empresas españolas han realizado en ellos. Sería, pues, recomendable la retroalimentación en la adopción de herramientas como parte de la resolución de los problemas BEPS.

57 Calderón Carrero, J. M.: «Revisitando la Transparencia Fiscal Internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2/2015, pág. 32.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

De hecho, este es uno de los principales retos a que se enfrenta la región LAC, la competencia fiscal entre Estados en materia de impuestos para atraer inversión extranjera directa (IED). Esta orientación crea escenarios de no imposición que suponen una amenaza cierta a los objetivos reflejados en el proyecto BEPS, en tanto que proporcionan espacio para estrategias de las multinacionales que recaen en la evasión del pago de lo que pudiéramos considerar como la justa porción de impuesto. En efecto, el desafío que tienen ante sí los países en desarrollo plantea el binomio de modelos de atracción de inversión privada que al tiempo eviten la pérdida de recursos, así como el mantenimiento de un nivel de crecimiento con una presión fiscal que conduzca a la reducción de la pobreza de manera importante[58].

En este sentido, debe afirmarse que la OCDE ha tendido la mano a los países en desarrollo, siendo diversas las acciones que estarían dirigidas para fortalecer la capacidad y acceso a la información de estos países. Algunas de las acciones puede que tengan importantes dificultades políticas y administrativas para su implementación, pero meramente la puesta en común de estas prácticas puede ser una política útil, incluso si no se siguen las recomendaciones BEPS[59].

Ante la falta de definición de conceptos, concreción de planteamientos y comienzo temporal de implementación del nuevo modelo por el que aboga BEPS, que la doctrina ha subrayado[60], elementos fundamentales para observar la eficacia práctica en cada país de la acción 13 del Plan BEPS serán la promoción de la cultura de cumplimiento cooperativo que desarrollen las Administraciones tributarias, así como la postura jurisprudencial que los tribunales nacionales adopten en relación con temas como la aplicación de las cláusulas antiabuso o los límites a la planificación fiscal y los contornos jurídicos de la figura del fraude de ley.

Ahora bien, las Administraciones tributarias han de ser capaces de decidir el modo de asignar los recursos tributarios ante el riesgo cierto de la erosión de bases y el desplazamiento de beneficios. Sin embargo, la presentación de informes país por país es de interés para algo más que las empresas y las autoridades fiscales, ya que podría revelar a todos los interesados que el sistema fiscal está trabajando con eficacia y de manera justa, esto es, como un argumento adicional a la seguridad jurídica deseable en la práctica de los procedimientos de las Administraciones tributarias. En nuestra opinión, este aspecto debe desprenderse tanto de la concreción de la información suficiente, pertinente y fiable que sea solicitada para la evaluación de riesgos, como de los requerimientos de información adicionales que, en su caso, puedan producirse en el seno de una inspección posterior.

Con todo el proyecto BEPS se observa con ciertas reservas acerca de su funcionalidad efectiva, de manera que se plantean instrumentos complementarios al plan OCDE como la teoría *uni-*

---

58 Este es el enfoque de los más destacados consultores de la región LAC como Valle Billingshurst, A.: «Agenda sobre Tributación Internacional y sus repercusiones en el Perú», entrevista a Andrés Valle Billinghurst, *Enfoque Internacional*, n.º 13/2015, pág. 7.

59 Nos adherimos a las manifestaciones de Wagenaar, L.: «The effect of the OECD...», *op. cit*., págs. 11-12.

60 Martin Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M.: «El Plan de acción de la OCDE...», *op. cit.*, págs. 17-18.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tary taxation para evitar la erosión de bases imponibles de las empresas multinacionales, que goza de cierto predicamento entre la doctrina. No obstante, los detractores de esta teoría han puesto de relieve con todo rigor los insatisfactorios resultados a que llevaría tal medida, esto es, el gravamen unitario de la multinacional, entendida como grupo que engloba sus filiales y que tributa por todas sus rentas independientemente del lugar donde estén ubicadas sus filiales[61].

VII. CONCLUSIONES

El Plan BEPS se sostiene por una serie de medidas para transformar el sistema tributario en el escenario internacional que parte de las siguientes premisas: la regulación de vacíos legales, la modificación de la normativa internacional que perpetúa situaciones de desigualdad y desventaja entre países, la cooperación internacional real en materia de transparencia e intercambio de información tributaria y la lucha contra el fraude o el impulso de sistemas tributarios justos, progresivos, solidarios e inclusivos. En definitiva, la demanda de una mayor voluntad política para la lucha contra la elusión y evasión fiscal, así como para acometer las reformas necesarias en el plano legal y administrativo constituye un desafío esencial para lograr el éxito de los objetivos de la OCDE y el G20.

En este sentido, un alineamiento de la acción comunitaria con el proyecto BEPS ha sido la aprobación en el Consejo Ecofin de 9 de diciembre de 2014 de la norma antiabuso relativa a la Directiva matriz-filial 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que se ha modificado por la Directiva 2015/121/UE, del Consejo, de 27 de enero, que expresa la honda preocupación de la Comisión por la baja tributación que en teoría les corresponde a los grupos multinacionales. De acuerdo con esta cláusula, los Estados miembros se abstendrán de otorgar los beneficios fiscales de la directiva en relación con las rentas inherentes a acuerdos o estructuras jurídicas cuya finalidad única o principal es la consecución de una ventaja fiscal contraria al objeto de la propia directiva, no habiéndose adoptado por motivos económicos válidos basados en una realidad económica. Asimismo, la necesidad de aprobación de esta disposición en la directiva no disimula el temor a la eventual existencia en Europa de jurisdicciones que pudieran estar cobijando a entidades puramente instrumentales cuyo beneficiario efectivo de los dividendos estaría disfrutando indebidamente de los beneficios fiscales de la directiva.

No obstante, este enfoque de la UE que también está presente en BEPS nos lleva por derroteros más ligados a la conciencia fiscal de las Administraciones tributarias y a la aplicación de las normas tributarias en su vertiente moralmente reprobable, en detrimento del rigor jurídico que se exige en la interpretación de cualquier precepto jurídico, pues debe repararse en que el comportamiento tachado de alarmante de las multinacionales se alberga dentro de las normas diseñadas por los Estados[62].

---

61 *Vid*. por todos, Ramos Ángeles, J. A.: «El Proyecto BEPS...», *op. cit.*, pág. 395.

62 En este sentido, señalan Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M., que «en el plano político, no conceptual, da la impresión de que la principal idea-fuerza detrás del plan de acción es que las multinacionales incurren en comporta-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En cualquier caso, debemos tener presente la necesidad de desarrollar reglas de coherencia en la tributación de las multinacionales –cuestión protagonista de la acción 1 del proyecto BEPS– ante la percepción cada vez más generalizada de que las multinacionales eluden impuestos en todo el mundo, y fundamentalmente, en los países en desarrollo. Por esta razón, es especialmente importante conseguir un modo alineado y lo más uniforme posible de actuación de los países del área LAC que tienen desafíos a los que se enfrentan previamente a la toma de decisiones en materia Anti-BEPS con los siguientes aspectos comunes:

1.º Encaran la crisis financiera que comprende a su vez la exigencia de enfrentar perturbadores y preocupantes conflictos sociales.

2.º Afrontan la baja recaudación tributaria debido a los altos niveles de incumplimiento y a la evasión fiscal.

3.º Sostienen sus economías en la mayoría de países a través de la importación de capital.

En este escenario la región LAC no debe desaprovechar la ocasión de posicionarse en el panorama económico global, donde BEPS ha de conformarse en un instrumento útil para su eventual contribución al desarrollo socioeconómico del área latinoamericana. Muchas son las expectativas puestas en el proyecto BEPS que hablan del mismo a modo de «inmenso y nuevo capítulo del Derecho Tributario Internacional» que debe permitir «acceder a una especie de justicia fiscal mundial»[63]. No obstante, la región LAC observa la cuestión desde el reto que supone el proyecto BEPS en relación con la limitación de modificar el reparto de la potestad de gravar entre países de la fuente y países de residencia, y en este orden el reto se sitúa en cómo resolver el problema de equidad fiscal entre países en desarrollo y países industrializados.

Así pues, este panorama nos reafirma en la necesidad de tener prudencia a la hora de realizar valoraciones apriorísticas del proyecto BEPS, que puedan incluso acabar siendo totalmente desacertadas. Parece que lo más sensato sea realizar el seguimiento de los avances en la implementación de las recomendaciones y analizar con sosiego los efectos y el impacto que las medidas Anti-BEPS conllevan. La incorporación a los ordenamientos internos de medidas Anti-BEPS condiciona el poder legislativo de los Estados[64], y son estos en definitiva los protagonistas del alcance y los resultados que se obtengan en la práctica del proyecto BEPS.

---

mientos no jurídicamente reprochables pero sí moralmente reprobables, un punto de arranque cuestionable por confundir dos planos que deberían quedar separados, la realidad jurídica y los reproches morales, y que solo puede conducir a conflictos entre la Administración y los contribuyentes», «El Plan de acción de la OCDE...», *op. cit.*, pág. 17.

63 *Cfr*. Malherbe, J.; Tello, C. P. y Grau Ruiz, M. A.: *La revolución fiscal de 2014, FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, pág. 203.

64 Llama la atención García Novoa, C., acerca de que «por mucho que exista un empeño en diluir la distinción entre derecho tributario interno y derecho tributario internacional, el ordenamiento tributario sigue siendo expresión del

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Bibliografía

Anti Tax Avoidance Package, European Commission, January 2016, *http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm*

Baker, P. [2015]: «Diverted profits tax: a partial response», *British Tax Review*, n.º 2.

Barreno, M.; Ferreras, J.; Mas, J.; Musilek, A. y Ranz, A. [2015]: «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014», *Documentos IEF*, n.º 5.

Basso, A. P. [2011]: «El enfoque aperturista del intercambio de información en la órbita americana: planificación fiscal y sociedades *offshore*. La experiencia en Brasil», en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* [Collado Yurrita, M. A. (dir.), Patón García, G. (coord.), Sánchez López, M. E.], Aranzadi, Cizur Menor.

Boletín e-CIAT n.º 7, marzo 13, 2015: *http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/boletin-e-ciat.html*.

Calderón Carrero, J. M. [2015]: «Revisitando la Transparencia Fiscal Internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2.

Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. [2015]: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

Calderón, J. M. y Puyol, A. [2015]: «El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan "EU-BEPS" en el horizonte», Nota Técnica, marzo, *http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf*

Camacho Córdoba, C. H. [2011]: «La experiencia en Panamá», en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* [Collado Yurrita, M. A. (dir.), Patón García, G. (coord.), Sánchez López, M. E.], Aranzadi, Cizur Menor.

Carbajo Vasco, D. [2014]: «El Plan de acción de la iniciativa BEPS. Situación actual y perspectivas», *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, 2.º semestre.

COM [2012]: 722 final, 6-12-2012, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal: *www.ec.europe.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion*

Comisión europea [2010]: *Guía sobre gestión del riesgo de cumplimiento destinada a las Administraciones tributarias*.

Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse, 28 de enero de 2016, C(2016) 271 final, *http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf*

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, «A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action», {SWD(2015) 121 final}, COM(2015) 302 final, 17.06.2015: *http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/index_en.htm*

poder tributario de los Estados y sigue estando ordenado por las respectivas Constituciones, que incorporan principios de justicia y derechos fundamentales de los contribuyentes. El sistema fiscal es, en suma, una cuestión de cada Estado», «Base erosion and profit...», *op. cit.*, págs. 77-78.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014, Bruselas, 4 de junio de 2014, COM(2014) 315 final.

Consejo Asesor [2015]: «El proyecto BEPS: estado de la cuestión», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 5-6, agosto-septiembre, editorial.

«Declaración Lough Erne» G8, emitida en la Cumbre G8, junio 2013, *www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207543/180613_LOUGH_ERNE_DECLARATION.pdf*

Documento «IFA Initiative on the Enhanced Relationship-Key Issues Report», International Fiscal Association, *https://www.ifa.nl/Document/Publicaties/Enhanced%20Relationship%20Project/IFA%20ER%20Project%20Key%20Issues%20Report%20v%203%203%20final%20version%2031%20August%202012.pdf*

European Commission [2016]: *Communication from the Commission to the European parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide*, Brussels, 7.4.2016 COM(2016) 148 final.

Falcón y Tella, R. [2015]: «El intercambio automático de información sobre "tax rulings", las Decisiones de la Comisión en la materia y el reciente impuesto británico sobre "beneficios desviados" (*diverted profits tax*)», *Quincena Fiscal*, n.º 20.

García Novoa, C. [2015]: «Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos», *Nueva Fiscalidad*, n.º 3.

Gascón Catalán, J. [2014]: «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documentos IEF*, n.º 19.

Grau Ruiz, M. A. [2013]: «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 1.

House of Commons International Development Committee [2012]: *Tax in Developing Countries: increasing resources for development*, Fourth Report of Session 2012-13, 16, julio.

Jiménez, B. y González, E. [2015]: «Transnacionales y fiscalidad: de la elusión al fraude», *Informes Observatorio de Multinacionales de América Latina*, n.º 14.

La responsabilidad social corporativa en las memorias anuales de las empresas del IBEX 35, Análisis del ejercicio 2013, Informe completo, Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, págs. 35-36. Disponible en: *http://www.observatoriorsc.org/Informe_memoriasRSC_ibex_2013_completo.pdf*

Malherbe, J.; Tello, C. P. y Grau Ruiz, M. A. [2015]: *La revolución fiscal de 2014; FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá.

Martin Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M. [2014]: «El Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1, BIB 2014\267.

Martínez Giner, L. A. [2014]: «Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, García Prats, F. A. (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

OCDE [2012]: *Forum on Tax Administration: SME Compliance Sub-group. Information note. Right from the start: influencing the compliance environment for small and medium enterprises.*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

– [2013]: *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es*

– [2014]: «El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación», noviembre, *http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf*

– [2015]: *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*, octubre 2015. Disponible en: *http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf*

OCDE, 10 preguntas sobre BEPS, *http://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf*

OECD [2008]: *Study into de Role of Tax Intermediaries*. Disponible en: *http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf*

– [2014]: *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en*

Patón García, G.: «Análisis de las medidas españolas alineadas con el Plan de Acción BEPS: desafíos en la implementación e incidencia en Latinoamérica», en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2015.

Picciotto, S. [2014]: *Informe sobre erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios (BEPS). Implicancias para los países en vía de desarrollo*, enero, *http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf*

Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, 28 de enero de 2016 COM(2016) 26 final: *http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2016:26:FIN&from=EN*

Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, 28 de enero de 2016, COM(2016) 26 final, *http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2016:26:FIN&from=EN*

Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, 28 de enero de 2016 COM(2016) 25 final, *https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-25-ES-F1-1.PDF*

Ramos Ángeles, J. A. [2015]: «El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015», *Derecho & Sociedad*, n.º 45.

Rodríguez Márquez, J. [2014]: «El impuesto británico sobre beneficios desviados (*Diverted Profit Tax*)», *Crónica Tributaria*, *Boletín de Actualidad*, n.º 5.

Serrano Antón, F. [2014]: «El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado», *Derecho PUCP*, n.º 72, Monográfico sobre Derecho Tributario: Internacionalización y tendencias.

Valle Billingshurst, A. [2015]: «Agenda sobre Tributación Internacional y sus repercusiones en el Perú», entrevista a Andrés Valle Billinghurst, *Enfoque Internacional*, n.º 13.

Wagenaar, L. [2015]: «The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on developing countries», *Bulletin for International Taxation*, n.º 2.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

LA VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS ENTRE SOCIOS PROFESIONALES Y SUS SOCIEDADES[1]

Análisis de la RTEAC de 2 de marzo de 2016, R. G. 8483/2015

José Pedreira Menéndez

Catedrático Acreditado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo

1. SUPUESTO DE HECHO

Nos encontramos ante un recurso de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de 15 de enero de 2015, recaída en la reclamación número 08/02626/2013 relativa a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Los hechos que originan el litigio radican en la tributación de la sociedad M, SL, que fue constituida en solitario por la señora X en abril de 2003, siendo su administradora única. Posteriormente, en diciembre de 2006 se produce una ampliación de capital y los padres de la señora X pasan a tener el 98,60 % del capital, quedando ella con una participación del 1,40 %. La señora X mantenía una relación laboral con la sociedad M, SL, que en ningún momento ha sido objeto de controversia con la AEAT, que la ha dado por válida, siendo incluso administradora de la sociedad.

El problema surge a la hora de valorar el importe de la retribución del gasto salarial de la señora X en M, SL. La Inspección de la AEAT considera que el método más adecuado para determinar el valor de mercado en esta operación vinculada es el previsto en el artículo 16.4 a) 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 [actual art. 18.4 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades], es decir, el método del precio libre comparable, que se define del siguiente modo: «Método [...] por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación».

.1 Trabajo realizado en el marco del Proyecto FC-15-GRUPIN14-039

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Pues bien, la Inspección considera que lo facturado por prestaciones de servicios por M, SL a terceros es el punto de partida para determinar el importe de la operación vinculada. Al total de ingresos de M, SL se le restan algunos gastos directamente vinculados a la entidad para, a continuación, proceder a imputar el resultado de forma íntegra a la señora X como retribución a valor de mercado de los servicios del trabajo prestados.

El proceder de la Inspección conduce a que todos los ingresos obtenidos por M, SL se destinen a absorber los gastos deducibles de la entidad o a retribuir a «valor de mercado» el trabajo de la señora X, sin que quede beneficio residual alguno en la sociedad.

Para justificar su proceder la Inspección dice que M, SL carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. Además, dado que la entidad M, SL realizaba la actividad de prestación de servicios de radiodifusión y televisión, exigiendo los terceros que contrataban con ella que fuera la señora X la que prestase el servicio, los únicos ingresos facturados son los provenientes de esta profesional. De ahí que proceda considerar lo pagado por los terceros a M, SL el precio que se pagaría por los servicios de forma directa, siendo este el análisis de comparabilidad realizado.

A juicio del TEAR de Cataluña «lo actuado por la Inspección no se ajusta a ninguna metodología de valoración de operaciones vinculadas y, desde luego, es difícilmente aceptable, desde un punto de vista de precios de transferencia, que todas las rentas positivas corresponda imputarlas a la empleada de la sociedad, mientras que a la sociedad solo proceda imputarle gastos, pues, como es fácil advertir, ninguna sociedad operaría así en condiciones de libre competencia y ninguna sociedad, en condiciones de mercado, contratará a un empleado para no obtener ningún rendimiento» [...] «en la metodología del precio libre comparable de lo que se trata es de buscar transacciones entre partes independientes donde se intercambien los mismos bienes o servicios en condiciones que funcional, económica y contractualmente sean comparables. En este caso, se debería, pues, haber identificado relaciones laborales entre partes independientes en las que las funciones desarrolladas y las condiciones contractuales y económicas fueran equivalentes a las que la señora X mantenía con M, SL».

El director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT argumenta que «la sociedad es el centro a través del cual se canaliza la actividad profesional de la persona física, pero en los ejercicios inspeccionados dicha «canalización» no aporta un valor añadido o, de aportarlo, no se ha tomado en consideración a efectos del ajuste con considerarse residual y que, por tanto, no afectaría a la valoración».

El director recuerda que la utilización del método del precio libre comparable (e implícitamente el análisis de comparabilidad) ha sido admitida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 11 de septiembre de 2014 [R. G. 5473/2012 (NFJ056002)], en la que siendo el mismo servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes, se ha tomado el valor de esta segunda operación como comparable y se ha corregido

Por tanto, los hechos litigiosos se centran en determinar si la valoración de la operación vinculada entre la socia y la sociedad puede hacerse por referencia a lo pagado por un tercero a la sociedad por la recepción del servicio.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2. DOCTRINA DEL TEAC

Se estima el recurso del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y se fija el criterio siguiente: «Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralicen en la sociedad».

3. COMENTARIO CRÍTICO

La Administración tributaria está llevando a cabo, sobre todo en los últimos años, una importante labor de inspección sobre la utilización de sociedades por parte de determinados profesionales para el ejercicio de su actividad o la canalización de parte de las rentas que generan (artistas, deportistas, presentadores, abogados, médicos son los principales colectivos objeto de estos procedimientos). La Administración considera que esta forma de operar es una fuente de «elusión fiscal» y estas estructuras han sido objeto de procedimientos inspectores e incluso procesos penales, con desiguales pronunciamientos de los distintos órganos jurisdiccionales (contencioso-administrativo y penal).

La utilización de sociedades por profesionales para el desarrollo de sus actividades es algo lícito desde la perspectiva mercantil y que, por sí mismo, ya aporta un valor añadido, como es la limitación de responsabilidad y el deslinde de los patrimonios personales y empresariales. Por tanto, las afirmaciones que se realizan en el sentido de que ejercer una actividad a través de una sociedad mercantil no aporta un valor añadido, al profesional persona física, creo que se desvirtúan por sí mismas.

Ahora bien, como vengo señalando, esta actuación es motivo de recelo para la Administración como puede verse en la nota sobre «Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales» del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT de 26 de marzo de 2009, en la que se afirma que «el único objeto de interponer estas sociedades es obtener una ilícita reducción de la carga fiscal que se deriva de los servicios profesionales prestados realmente por el profesional a la sociedad profesional». Este objetivo se consigue, a juicio de la Administración, a través de los siguientes medios:

a) Se evita que los rendimientos obtenidos estén sometidos a retención, como ocurriría en caso de que los percibiera directamente el profesional.

b) Los rendimientos tributan en el IS evitando la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

c) Las rentas se mantienen en la sociedad en tanto no sean objeto de distribución y, además, pueden servir para incurrir en gastos o inversiones que se corresponderían con la esfera particular de los socios o sus familiares.

d) En la medida en que en el capital de la sociedad figure el grupo familiar del profesional cuando se repartan los beneficios se puede atenuar la progresividad gracias al efecto *splitting*.

La Administración explicita sus temores que, a mi juicio, carecen de fundamento legal por varias causas.

Por una parte, las retenciones no son más que el anticipo de una futura cuota tributaria, por lo que no debería existir tanta preocupación sobre la no sujeción de las rentas a las mismas, ya que no reflejan la realidad de la obligación de contribuir.

El hecho de que los rendimientos queden sujetos a tributación en el IS puede parecer una ventaja, pero puede no serlo. Hay que tener en cuenta que esas rentas, cuando sean distribuidas al socio, volverán a tributar en el IRPF, por lo que si sumamos ambos tipos de gravamen puede que haya contribuyentes que no salgan beneficiados con este esquema de doble tributación, en el que no existe ningún sistema para atenuar o corregir la misma.

El hecho de remansar rentas en la sociedad no plantea, a mi juicio, ningún reproche fiscal. Cuestión distinta es que la Administración deba inspeccionar cuáles son los gastos que se deduce la sociedad y aquí sí que radica buena parte del problema. El concepto de gasto deducible que se maneja en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) no tiene nada que ver con el restrictivo concepto de gasto que se contempla para las actividades empresariales y profesionales en el IRPF, donde cualquier utilización para necesidades privadas excluye la afectación del bien y la deducibilidad del gasto, lo que es fuente continua de problemas en las inspecciones de profesionales (uso de teléfonos, coches, etc.). Esta circunstancia, a mi juicio, es la que motiva muchas veces la constitución de sociedades. El tratamiento de los gastos deducibles debería unificarse en toda la imposición directa y deberían establecerse reglas claras de proporcionalidad, salvo prueba en contrario, sobre la deducibilidad de ciertos gastos, cuya problemática es reiterada desde hace décadas. Un ejemplo de lo señalado es la reciente modificación del artículo 15 e) de la LIS para considerar liberalidades no deducibles determinados gastos, estableciendo un límite objetivo para su deducibilidad, así se dice que: «los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo». Se podrá discutir si el límite es escaso, pero por lo menos existe una regla fija y objetiva.

La única ventaja real que se podría obtener es el *splitting*, pero no hay que olvidar que las empresas familiares gozan de importantes incentivos fiscales en nuestro ordenamiento. Por qué no van a disfrutar de este incentivo las sociedades profesionales. No hay inconveniente en que el mecánico o el pastelero reparta los frutos de su negocio con el grupo familiar a través de la constitución de una sociedad, pero sí lo hay en que lo haga el abogado. Por lo menos, así lo consideran los autores de la nota de la AEAT.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Esta nota ha sido el detonante del inicio de una campaña intensiva, que aún continúa, contra las consideradas «sociedades profesionales» desde la perspectiva fiscal.

En un primer momento, la Administración optó por considerar que estas sociedades eran meras «pantallas» o entidades «simuladas», atacando la existencia misma de la sociedad desde la perspectiva fiscal para así traspasar a cada uno de los socios profesionales los resultados de la sociedad. Este criterio ha encontrado el rechazo de la jurisprudencia como puede verse en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia de 29 de diciembre de 2014 [rec. núm. 286/2011 (NFJ057494)] y varias posteriores en el mismo sentido y, sobre todo, en el ámbito penal como puede verse en la Sentencia número 139/2015, de 31 de marzo, del Juzgado número 27 de Madrid (NFJ060175), en la que se recogen todos los argumentos y razonamientos que permiten sostener la admisibilidad de la actuación profesional a través de sociedades interpuestas.

A la vista de esta jurisprudencia, así como por la dificultad que entraña probar la simulación absoluta de la sociedad, ya que algunas de ellas sí que aportan algún medio a sus socios, la Administración ha variado sus argumentos y ha pasado a centrar el objeto de las comprobaciones en la valoración de las retribuciones percibidas por el socio de la sociedad, para ver si son un auténtico precio de mercado, como en el caso que nos ocupa.

El recurso al régimen de operaciones vinculadas se ha llevado a cabo en numerosas ocasiones por la Administración recurriendo a la aplicación de la regla de la imputación del 85 % de los beneficios societarios a los socios profesionales (actualmente sería el 75 % conforme a lo previsto en el art. 18.6 de la Ley 27/2014), aunque este proceder no es correcto, porque la regla del llamado «puerto seguro» está pensada para que el contribuyente se acoja a ella, no para que sea la Administración quien la aplique. El precepto indica que: «el contribuyente 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». Como puede apreciarse, es una opción a disposición de los contribuyentes, no de la Administración, que deberá aplicar las reglas de operaciones vinculadas contempladas en el apartado 4 del artículo 18 de la Ley 27/2014, es decir: método del precio libre comparable, método del coste incrementado, método del precio de reventa, método de la distribución del resultado y método del margen neto operacional. No obstante, la realidad práctica es que muchas veces el precio libre comparable se reduce a una imputación de los resultados de la sociedad, descontado un margen, que curiosamente es el mismo que se fija para el modelo opcional que se concede a los contribuyentes para, en el fondo, aplicarse una transparencia fiscal voluntariamente.

Llegados a este punto es cuando entra en juego la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 (NFJ062096), ya que viene a fijar doctrina administrativa sobre cómo utilizar el método del precio libre comparable. Aparentemente, lo que pretende la norma es que se busque cuál sería el precio razonable que se pagaría por el servicio prestado por el profesional/asalariado de la sociedad en una hipotética operación entre terceros independientes. Por tanto, habría que determinar cuál es el salario comparable en el mercado de ese locutor, abogado, médico, etc.; lo que muchas veces es muy difícil por las cualidades personales que intervienen en la operación.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El TEAC, con una interpretación más que discutible, asume el criterio propuesto por la Administración, y considera que el precio cobrado por la sociedad a un tercero es el importe del salario que se pagaría al trabajador/profesional que presta ese servicio a la sociedad, sin que quede margen operativo alguno para la sociedad. La conclusión a la que llega la Resolución del TEAC es autorizar a la Administración a que considere que el precio de la operación vinculada es el 100 % del beneficio de la sociedad, cuando esta carezca de los medios materiales y humanos adecuados. Por tanto, en ausencia de otro personal asalariado que no sea el trabajador/profesional/socio y careciendo la entidad de medios materiales adecuados (por lo general titularidad del local, equipos, etc.), cabría la imputación total del beneficio de la sociedad en concepto de pago salarial, sin margen alguno para la sociedad.

De nuevo nos encontramos ante la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, que tanto abundan en el Derecho Financiero y Tributario: ¿Cuándo se carece de estos medios? ¿La sociedad que pone a disposición del abogado el ordenador, las bases de datos, las suscripciones a revistas, etc., dispone de tales medios o carece de ellos? A juicio de la Administración, por lo general, existiría una carencia de medios. No obstante, la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 llega al extremo de indicar que de los ingresos obtenidos por la sociedad se han de deducir los gastos en los que esta incurre, por tanto está reconociendo que algún medio tiene, aunque se le niegue. Posteriormente, procede a considerar ajustado a Derecho que se impute el beneficio íntegro al trabajador/profesional que, a su vez, es socio minoritario. Desde luego, no considero que este proceder tenga amparo en el artículo 18.4 a) de la Ley 27/2014, la norma busca el precio que se pagaría por los servicios de ese trabajador/profesional en condiciones objetivas de mercado y ese importe no puede venir referenciado por los beneficios de la sociedad una vez descontados determinados gastos. ¿Vería razonable la AEAT que el sueldo de un director general de una empresa fluctuara anualmente en función de los resultados de la misma? Concluir que el precio libre comparable es equivalente al importe de los beneficios obtenidos por la sociedad de terceros me parece insostenible. Realmente se pretende establecer *de facto* un régimen de transparencia fiscal, sin que sea eso lo que ha querido la Ley 27/2014.

No debe olvidarse, por otra parte, que las reglas de operaciones vinculadas tienen su origen en el intento de evitar el saqueo de los beneficios de las sociedades y su traslado a sociedades vinculadas residentes en otras jurisdicciones o en zonas de tributación más favorable. En definitiva, la norma pretende que la sociedad tribute por sus beneficios en el IS. Sin embargo, con la interpretación que se efectúa a través de la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 se está haciendo lo contrario, se utiliza la regla de las operaciones vinculadas para dejar sin objeto imponible a la sociedad en el IS.

Ahora bien, tiene sentido este tratamiento fiscal a las sociedades de profesionales. ¿Por qué establecer esta discriminación? Cuando un cocinero es bueno vamos a su local a comer, independientemente de que sea un mínimo lugar que pueda gestionar por sí solo o a través de una sociedad, que no carezca de más personal o como mucho un empleado a tiempo parcial (equivalente a la secretaria) y que el local se encuentre arrendado, incluidas sus instalaciones. Sin embargo, a nadie se le ocurre pensar que ese cocinero tenga que imputarse parte del beneficio de la sociedad en su IRPF y se acepta como gasto laboral la retribución del convenio del sector.

En definitiva, consideramos que el criterio mantenido por el TEAC debe ser revisado por la jurisprudencia, puesto que carece del mínimo rigor técnico exigible en estos casos. La Adminis-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tración debe buscar cuál es el salario de un profesional de ese nivel en una entidad independiente y considerar que esa debe ser la retribución percibida, en caso de que no sea la que haya fijado el socio y la sociedad. Desde luego, lo que no puede haber es una fluctuación constante de la retribución vinculada al beneficio de la sociedad, recordemos que justamente eso es lo que se combatió con la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 [rec. núm. 3991/2004 (NFJ030831)], caso Mahou, ya que no se quería permitir dejar a la sociedad vacía de rendimientos a través de la retribución a los administradores.

Desde luego, la Administración debe ser coherente, si se han fijado normas para evitar vaciar los beneficios de la sociedad y su traspaso a otras sociedades o a los administradores, no se puede buscar ahora justamente lo contrario para penalizar a determinados sectores profesionales.

Espero que la jurisprudencia arregle esta cuestión y centre el problema litigioso y las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en lo que realmente han pretendido, desde siempre, que no se vaciaran o traspasaran las rentas de la sociedad artificialmente, y que, ahora, con una interpretación sesgada se pretende que conduzcan a un resultado contrario. La retribución del trabajo del socio debe ser objetiva y comparable con el trabajo desempeñado por un profesional con su misma cualificación en otra entidad independiente. El procedimiento que está llevando a cabo la Administración tributaria es una especie de transparencia fiscal, no prevista legislativamente, como sí ocurre en otros ámbitos del impuesto, por ejemplo, el de las agrupaciones de interés económico.

Bibliografía

Alarcón García, E. [2015]: «La producción de programas de televisión como actividad empresarial o profesional», *RCyT.* CEF, núm. 387, junio.

Alonso González, L. M. [2016]: *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, Madrid.

De Miguel Arias, S. [2015]: «Aspectos problemáticos de la tributación de los profesionales que desarrollan su actividad a través de una sociedad mercantil», *RCyT.* CEF, núm. 382, enero.

García Novoa, C. [2013]: *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, Monografía núm. 6, AEDAF, mayo.

García-Ovies Sarandeses, I. [1992]: *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid.

Lucas Durán, M. [2015]: «Interposición de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción?», *RCyT.* CEF, núms. 389-390, agosto-septiembre.

Pedreira Menéndez, J. [2014]: «La retribución de los socios como trabajadores o administradores», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162.

Sánchez Pedroche, A. [2012]: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios trabajadores», *RCyT.* CEF, núm. 350, mayo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

IDAS Y VENIDAS EN TORNO AL DEBATE SOBRE LA NATURALEZA DE LA CONTRAPRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS (TASAS O TARIFAS)

Análisis de la STS de 23 de noviembre de 2015 (rec. núm. 4091/2013)

Mercedes Ruiz Garijo
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos

1. SUPUESTO DE HECHO

El Ayuntamiento de Santa Cruz de La Palma aprobó la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por prestación de suministro de agua potable para el ejercicio 2012. Frente a ello, la Consejería de Presidencia y Justicia del Gobierno de la Comunidad Autónoma de Canarias interpuso un recurso contencioso-administrativo basándose en el hecho de que, prestándose el servicio por una entidad privada, la contraprestación a abonar por los usuarios del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable era una tarifa. Siendo una tarifa o precio privado sujeto a la legislación sobre política general de precios, se precisaba la autorización por la comunidad autónoma.

Frente a ello, la sentencia de instancia rechazó la tesis descrita y afirmó que tratándose de una tasa, no era obligatoria la intervención de la Comisión Territorial de precios de la Consejería de Industria y Comercio. Lo contrario supondría vulnerar la autonomía tributaria local reconocida por el artículo 1 de la Ley Reguladora de Bases de Régimen Local.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El artículo 2.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en su redacción anterior al año 2011, trató de arrojar luz acerca de la diferencia entre el concepto de tasa y el de tarifa (figura de gran arraigo histórico en nuestro país). En la regulación del hecho imponible de este tributo precisó que «se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

público». La introducción de este precepto daba respuesta, de alguna forma, a las numerosas interrogantes que se habían planteado a partir de la regulación legal de la categoría tarifa, a partir del debate sobre la potestad tributaria y la potestad tarifaria de los entes públicos (potestades ambas reconocidas por el Tribunal Supremo) y, por último, a partir de diversas sentencias del Tribunal Constitucional donde se reforzaba el concepto de prestación patrimonial de carácter público y se establecían algunos límites al propio concepto de tarifa de los servicios públicos.

Esta modificación legal de 2003, sin embargo, no resultó del todo satisfactoria ya que limitaba una figura que ya estaba reconocida en la propia Ley de Contratos del Sector Público. Por ello, la Ley de Economía Sostenible del año 2011 fue utilizada para introducir dos enmiendas que trataron de conciliar la regulación sustantiva con la regulación tributaria lo que tuvo como resultado final la supresión del apartado incluido en el año 2003 y resucitó, inevitablemente, los viejos fantasmas entorno a las diferencias entre las categorías de tasa y de tarifa.

A pesar de todo, en la sentencia que comentamos, el tribunal realiza una interpretación finalista de la supresión legal citada concluyendo que a pesar de la Ley de 2011, en la actualidad nos encontramos en las mismas condiciones que en la etapa anterior a la vigencia de la LGT (de 2003) en lo que respecta a las prestaciones patrimoniales de carácter público. El Tribunal Supremo retoma su propia jurisprudencia, elaborada durante el periodo 2003-2011 y mantiene que la forma gestora es irrelevante para delimitar el ámbito de aplicación de las tasas; y que lo esencial es determinar si estamos ante prestaciones coactivas por servicios de carácter obligatorio, indispensables o monopolísticos (y que se trate de servicios de titularidad pública). La forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación siempre que la titularidad siga siendo pública. Y ello porque considera que ni la doctrina constitucional ha cambiado después del año 2011 ni tampoco ha cambiado la específica regulación de las tasas locales.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia que comentamos es un pronunciamiento importante, uno más, en relación con el clásico debate sobre la naturaleza de las cantidades exigidas por la prestación de un servicio público. Sin embargo, tal y como anticipa el título de este comentario, supone un vaivén más entorno a este debate (histórico) y mantiene una interpretación, en nuestra opinión, quizás algo reduccionista ya que hace pivotar su argumento exclusivamente en la forma de gestión del servicio público sin tener en cuenta, por otro lado, la trascendencia práctica del citado planteamiento.

La categoría de la tarifa es una categoría de gran arraigo en nuestro ordenamiento jurídico y que en la actualidad se encuentra reconocida en leyes importantes como la Ley de Contratos del Sector Público. Por ello el tribunal, para desmontar dicha categoría, quizás debería haber sido algo más extenso, sus argumentos algo más complejos e, incluso, haberse centrado en algunas cuestiones de inconstitucionalidad que plantea el concepto de tarifa. A pesar de ello, se afirma, como hemos visto anteriormente, que la forma de gestión sigue siendo indiferente y que todo son

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tasas. Cercena, de alguna manera, la posibilidad de exigir tarifas lo que, además de ir contra la ley, planteará algunos problemas importantes para los gestores privados de un servicio público y, por ende, también para los entes públicos que, haciendo uso de la facultad conferida en la Ley de Contratos del Sector Público, decidan gestionar indirectamente los servicios públicos (estos entes gozan, en virtud de la Constitución española, de autonomía tributaria y, por tanto, de libertad de elección a la hora de organizar cómo prestar los servicios públicos que son de su competencia).

A pesar de lo anterior, la sentencia se ofrece, de alguna manera, como un pronunciamiento superador del debate entorno a esta categoría. Como hemos afirmado anteriormente, el concepto de tarifa ha estado presente y ha sido reconocido en nuestro ordenamiento jurídico desde tiempos remotos. Primero, en el Estatuto Municipal aprobado por Real Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924. Posteriormente en el Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1951, en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL) aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955 y en la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958, entre otros. En particular, en el artículo 155.2 se distinguía entre las tarifas que deben satisfacer los usuarios de servicios prestados directamente por la corporación, que tendrán naturaleza de tasa y el precio privado o tarifa, que es la contraprestación que percibe una sociedad anónima de capital mixto (municipal y privado) por el desarrollo de una actuación o gestión de un servicio que no es objeto de reserva municipal.

El argumento esgrimido por un importante sector de la doctrina frente a la regulación anterior (y una de las críticas al concepto de tarifa) fue que nos encontrábamos con normas preconstitucionales, anteriores a la LGT actual, a la Constitución española y en el actual texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL) donde se recoge el concepto de tasa y no se reconoce el concepto de tarifa. Igualmente, conviene advertir como la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) dispuso que el Gobierno, en el plazo de un año, debía actualizar y acomodar a lo dispuesto en el RSCL y que en dicha ley tampoco se reconocía el concepto de tarifa.

Este argumento, sin embargo, decayó cuando la Ley de Contratos del Sector Público de 1995 formalizó también el concepto de tarifa al referirse, en los contratos de gestión de los servicios públicos, a la obligación del contratista de «prestar el servicio con la continuidad convenida y garantizar a los particulares el derecho a utilizarlo en las condiciones que hayan sido establecidas y mediante el abono, en su caso, de la contraprestación económica comprendida en las tarifas aprobadas» (art. 162). A partir de esta regulación, el Tribunal Supremo vino a distinguir entre la potestad tarifaria y la potestad tributaria de los entes públicos: la primera como la facultad de establecer el precio de un servicio público, la segunda como la facultad de establecer una tasa por su prestación [SSTS de 26 de julio de 1994 (NFJ062647), de 29 de enero de 1998 (rec. núm. 3915/1991 –NFJ006052–) y de 21 de abril de 1999 (rec. núm. 1490/1994 –NFJ008404–)].

La Ley de Contratos del Sector Público de 2011 ha mantenido el concepto de tarifa señalando, en relación con las actuaciones preparatorias del contrato de gestión de servicios públicos que «los pliegos de cláusulas administrativas particulares y de prescripciones técnicas fijarán las condiciones de prestación del servicio y, en su caso, fijarán las tarifas que hubieren de abonar los

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

usuarios» (art. 133). Ha sido igualmente continuista con la obligación del contratista en los mismos términos que el artículo 162 de la Ley de 1995 e incluye, además, la posibilidad del «restablecimiento del equilibrio económico del contrato» que se realizará mediante la adopción de las medidas que en cada caso procedan entre las que se incluye la modificación de las tarifas a abonar por los usuarios (art. 282.5).

A pesar de todo lo anterior, las reacciones frente al concepto de tarifa han sido numerosas. A la reforma de la LGT de 2003, que hemos señalado anteriormente, se sumaron algunos pronunciamientos importantes del Tribunal Constitucional en Sentencias 105/2005, de 20 de abril (NCJ040828), 121/2005, de 10 de mayo (NFJ020183) y 122/2005, de 11 de mayo (NFJ062645). En ellas declaró que las tarifas por los denominados servicios públicos portuarios constituyen prestaciones de carácter público del artículo 31.3 de la Constitución española, en particular tributos, sometidos al principio de reserva de ley. En estas tres sentencias, en nuestra opinión, se reconoció (si bien de forma indirecta) la naturaleza jurídica de tasas de las para entonces denominadas tarifas portuarias.

Estas reacciones fueron seguidas por el Tribunal Supremo que, amparándose en la nueva redacción de la LGT de 2003 (aplicable también en el ámbito local), dictó numerosas sentencias en contra del concepto de tarifa. En las Sentencias de 20 de julio de 2009 [rec. núm. 4089/2003 (NFJ042811)] y de 12 de noviembre de 2009 [rec. núm. 9304/2003 (NFJ038070)], en relación con el precio por el suministro de agua y tarifas del servicio de alcantarillado, afirmó que nos encontramos con auténticas tasas y que poco importa que el suministro de agua sea prestado mediante concesión administrativa. Igualmente, en Sentencias de 15 de diciembre de 2011 [rec. núm. 1438/2009 (NFJ046317)], de 1 de marzo de 2012 [rec. núm. 2133/2008 (NFJ046604)], de 24 de septiembre de 2012 [rec. núm. 4788/2010 (NFJ048470)], de 20 de marzo de 2013 [rec. núm. 1628/2012 (NFJ050850)] y de 1 de julio de 2013 [rec. núm. 1953/2001 (NFJ062646)], en relación con el servicio de agua potable, el servicio de recogida y tratamiento de residuos urbanos y el servicio de depuración de aguas, afirmó que son tasas ya que siempre se trata de servicios de recepción obligatoria, con independencia de la forma en que se gestionen.

Este matiz, que los servicios sean de recepción obligatoria, nos resulta sumamente interesante a la hora de avanzar en la delimitación entre las tarifas y las tasas de los servicios públicos y no ya tanto la expresión de que «sean prestados en régimen de derecho público». Y ello porque, en nuestra opinión, a pesar de que la gestión del servicio se esté prestando por una empresa privada, por un concesionario, al ser aplicable y encontrar su marco legal en la Ley de Contratos del Sector Público, el servicio se estaría prestando también en régimen de derecho público. La expresión «en régimen de derecho público» debería entenderse referida a todas las formas de gestión de los servicios públicos en que la Administración actúa mediante su personalidad jurídico-pública, incluida la gestión indirecta. Por otro lado, el hecho de que el servicio se preste directamente por el ente público o que se preste por un gestor privado le es indiferente al usuario del mismo. La interposición de un gestor privado no debería hacer mutar la relación jurídica entre el usuario-ciudadano y el titular del servicio (Administración pública) pasando a ser de una relación de derecho público a una relación de derecho privado. Por ello, la supresión del párrafo del artículo 2.2 a) de la LGT nos resulta un acierto, pero no porque con la misma se mantenga la

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

vigencia incondicionada de las tarifas de los servicios públicos sino porque ampararía una interpretación amplia de la expresión «régimen de derecho público» tal y como acabamos de exponer.

Superado el escollo de la forma de gestión del servicio, como hemos indicado, el punto crucial en la delimitación entre tarifa y tasa debería ser el carácter obligatorio o monopolístico del servicio público. Este elemento nos permitiría avanzar hacia la pervivencia de la categoría de tarifa pero, como también hemos indicado, no de forma incondicionada ni ilimitada. Y abogamos por su pervivencia por lo siguiente: dado que la gestión indirecta de los servicios públicos está reconocida legalmente en la actualidad, la categoría de tarifa se torna necesaria a pesar de que no sea de nuestro agrado. Hace ya casi 15 años calificábamos el concepto de tarifa como un fenómeno de huida del Derecho Tributario. Tras todos estos años consideramos que si lo que queremos es atajar la gestión indirecta de los servicios públicos, entonces deberíamos plantear una reforma de la ley y restringir estas formas de gestión en la línea de lo que se establecía en el artículo 85.2 de la LRBRL donde la opción por gestión directa o indirecta estaba excluida cuando el objeto de la actividad o servicio implicase ejercicio de autoridad, supuesto en el que se imponía la gestión directa («2. Los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad»). Esta limitación, sin embargo, fue suprimida recientemente por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local.

En la línea del proceso liberalizador que asistimos actualmente, quizás la solución debería venir de la mano de una adaptación del Derecho Tributario y una mayor permeabilidad hacia estas nuevas realidades y admitir las nuevas tipologías de prestaciones patrimoniales de carácter público surgidas con motivo de los procesos de transformación en la actividad realizada por los entes públicos. Este es el caso de la gestión indirecta de los servicios públicos que cada vez está más generalizada, cuenta con una amplia cobertura en la Ley de Contratos del Sector Público y, por tanto, debe tener un reconocimiento también a nivel tributario en relación con las cantidades exigidas por los gestores privados a los usuarios del servicio. No nos podemos anclar, por tanto, en las categorías tradicionales para dar respuesta a fenómenos novedosos. Es preciso dar cabida a la alteridad.

En este sentido, podríamos avanzar en la línea de defender la exigencia de tarifas, pero no de forma ilimitada. Así, por ejemplo, un elemento importante a nuestro juicio, que nos permitiría delimitar qué corresponde al ámbito de las tasas y qué al ámbito de las tarifas debería ser la obligatoriedad o voluntariedad del servicio y el vínculo o la relación jurídico-tributaria establecida con el usuario-ciudadano. Como puede verse, lo definitorio no sería la forma de gestión y podríamos encontrarnos, así, con servicios públicos que prestados por un concesionario se financiarían a través de tarifas y otros a través de tasas. En nuestra opinión, en aquellos casos en los que nos encontremos con servicios de solicitud, prestación o recepción obligatoria, gestionados por empresas privadas o empresas mixtas (por ejemplo, servicio de recogida de basuras, servicios de alcantarillado, etc.) en los que la relación jurídico-tributaria se establezca entre el ente público y el usuario, la cantidad a exigir tendría la naturaleza de tasa. En el caso de que el servicio fuese de solicitud, prestación o recepción voluntaria, gestionado por un gestor privado al que se le satisfaría directamente la cantidad correspondiente por usar el servicio, entonces, en estos casos, la contraprestación tendría la naturaleza de tarifa.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

A la hora de fijar cuáles son los servicios de prestación obligatoria por los municipios, debemos remitirnos al artículo 26.1 de la LRBRL que, como es sabido, delimita qué servicios están obligados a prestar los municipios, en función de su población: a) en todos los municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población y pavimentación de las vías públicas; b) en los municipios con población superior a 5.000 habitantes, además: parque público, biblioteca pública y tratamiento de residuos; c) en los municipios con población superior a 20.000 habitantes, además: protección civil, evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público; d) en los municipios con población superior a 50.000 habitantes, además: transporte colectivo urbano de viajeros y medio ambiente urbano.

Por lo que se refiere a qué servicios son de solicitud o recepción obligatoria, el TRLHL en su artículo 20.1 B) establece lo siguiente: «no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción de un servicio público por parte de los administrados cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante». Debemos tener en cuenta, por tanto, no solo si el servicio es obligatorio porque así lo establezca una ley o una disposición reglamentaria sino, también, cuando sea imprescindible para el usuario.

La necesidad de dar cabida a las tarifas, si bien de forma limitada, se adaptaría a los tiempos en los que vivimos, en los que cada vez más los entes públicos acuden a las fórmulas de gestión indirecta de los servicios públicos. De hecho, en la sentencia que comentamos el ponente trata de matizar el pronunciamiento contenido en la sentencia inmediatamente anterior, de 28 de septiembre de 2015 [rec. de casación 2042/2013 (NFJ059927)], sobre las cantidades exigidas por la prestación de servicios funerarios prestados por empresa de capital mixto, participada por mancomunidad municipal. En nuestra opinión, este matiz era muy conveniente si bien entendemos que al limitarse exclusivamente a la forma de gestión no ofrece explicación suficiente de por qué en el caso de los servicios funerarios se exige una tarifa y por qué en el caso de los servicios de abastecimiento o de recogida de basuras, una tasa. Incluso, consideramos que el tribunal incurre en algunas pequeñas contradicciones. El Tribunal Supremo, en la sentencia comentada, afirma que es indiferente la forma de gestión del servicio y además matiza que el alcance de lo afirmado en la Sentencia de 28 de septiembre de 2015 «ha de entenderse en relación con el supuesto de servicio funerario allí examinado, prestado por empresa de capital mixto, participada por mancomunidad municipal, en tanto que fue liberalizado por el Real Decreto-Ley 7/1996» donde se suprimió su consideración como servicios esenciales reservados a las entidades locales (se admitió la libre fijación de precios para estos servicios). En nuestra opinión, este matiz resulta insuficiente y algo contradictorio. Igualmente, quizás convendría diferenciar lo que es una liberalización de índole formal y una liberalización de índole material. Es decir, si verdaderamente existe competencia y si los usuarios de dicho servicio tienen la posibilidad de acudir a diversas empresas o, por el contrario, si se ven obligados a solicitarlo (por ser además un servicio imprescindible para su vida privada y social). O si, realmente, el servicio se está prestando en régimen de monopolio, normalmente por empresas de capital mixto, participadas por los ayuntamientos.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El hecho de defender la categoría de tarifa, como hemos advertido anteriormente, no puede realizarse de forma incondicionada, equiparándola a un precio privado. En nuestra opinión, hay un dato que no debemos perder de vista: el usuario de un servicio público no puede ser tratado como un simple cliente-consumidor en la medida en que el servicio es de titularidad pública y, por tanto, de titularidad de la ciudadanía quien, en última instancia, deberá financiar y responder por el mantenimiento del servicio público en el caso de que su gestión indirecta fracase. Prueba de lo que acabamos de afirmar ha sido, en el contexto de crisis económica que vivimos, la remunicipalización de muchos servicios públicos deficitarios que habían sido privatizados mediante fórmulas de gestión indirecta y que, ante el fracaso de las mismas, ha acarreado una importante deuda para la ciudadanía.

A partir de esta consideración, creemos, de este modo, que debería ser una ley la que regulase un marco normativo para el concepto de tarifa, su diferencia con otras figuras, como las tasas o los precios públicos así como otras exigencias legales en su establecimiento. Un marco normativo que limitase la «huida hacia el concepto de tarifa», es decir, la búsqueda por parte de los entes públicos de una estructura legal y tributaria en menoscabo de algunos derechos básicos de la ciudadanía. Todo ello permitiría garantizar cierta seguridad jurídica tanto para el gestor del servicio como para el usuario.

Conviene tener presente cómo en la actualidad existen importantes diferencias entre las tarifas o las tasas, con un relajamiento en cuanto a los requisitos exigibles en las tarifas lo que explicaría por qué los entes públicos tienen cierta tendencia a huir de la tasa y buscan el amparo de la categoría de la tarifa que se encuentra actualmente yerma de una regulación legal completa y aplicable a todas las Administraciones públicas.

Las tasas cuentan con una hiperregulación legal: se encuentran recogidas en la LGT, en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP) y en el TRLHL (además de las ordenanzas fiscales municipales), entre otras. En todas ellas se señala que las tasas son tributos, con las consecuencias que se derivan de esta calificación, entre ellas la necesidad de respetar algunos principios constitucionales que configuran el deber de contribuir de la ciudadanía previsto en el artículo 31 de la Constitución española, como es el principio de reserva de ley que, en el ámbito local, exige que las tasas sean aprobadas por el pleno, por ordenanza fiscal. Las tarifas, por el contrario, no cuentan con una regulación legal completa (más allá de algunos artículos en la Ley de Contratos del Sector Público y la regulación contenida en el RSCL de 1955, arts. 148 a 155). Ni siquiera son calificadas legalmente como prestaciones patrimoniales de carácter público. Todo esto tiene como consecuencia, en primer lugar, que su aprobación resulte sumamente opaca, más allá de lo establecido en el artículo 148 del RSCL donde se declara algo obvio: que las tarifas deberán ser aprobadas por la corporación titular del servicio, sin precisar a qué órgano le corresponde ni hacer referencia a la necesidad de control por parte de la comunidad autónoma.

En segundo lugar, también debería ser una ley, y no un reglamento, la que determinase, de alguna forma, cómo cuantificar las tarifas. Actualmente, el RSCL de 1955 indica que «la cuantía de las tarifas de los servicios públicos de competencia municipal o provincial podrá ser igual, superior o inferior al coste del servicio, según aconsejaren las circunstancias sociales y econó-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

micas relevantes en orden a su prestación» (art. 149.1); que «las tarifas por prestación de servicios de primera necesidad o relativos a la alimentación o vestido no suntuarios no excederán del costo necesario para la financiación de los mismos» (art. 149.3); o que «podrán establecerse tarifas reducidas en beneficio de sectores personales económicamente débiles». Las tarifas, además, «podrán ser modificadas en todo momento por la corporación concedente, atendiendo a las circunstancias económicas y sociales relevantes en el servicio» (art. 155.1) lo que, sin duda, no supone ninguna garantía para el gestor del servicio.

Por el contrario, en el ámbito de las tasas, como es sabido, la LTPP y el TRLHL se encargan de establecer una serie de aspectos que suponen una garantía no solamente para el ente público sino también para los usuarios. Entre otros, citaremos los siguientes: a) los parámetros para su cuantificación (art. 19 LTPP y art. 24 TRLHL); b) el límite del coste del servicio o el parámetro del valor de mercado; c) la necesidad de que el acuerdo de establecimiento de una tasa se haga a la vista de informes técnico-económicos (memoria técnico-económica) en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente (art. 20 LTPP y art. 25 LRHL); y d) la previsión de que en la fijación de las tasas se tenga en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas (art. 8 LTPP).

Por último, también sería precisa una regulación sobre algunos aspectos procedimentales relativos a la recaudación de las tarifas, que garanticen al gestor del servicio el equilibrio económico del contrato o de la concesión administrativa. En la actualidad las tarifas son recaudadas por el concesionario, de forma directa. Esto genera en la práctica algunos problemas importantes para el gestor del servicio y para los usuarios. Para los usuarios existe el problema de que en el caso de impago, tratándose de una tarifa, se proceda a dejar de prestar directamente el servicio, sin intentar su recaudación mediante la vía de apremio. Y es que la vía de apremio es una vía excepcional cuando el servicio se gestiona mediante concesión. Solo en el ámbito local está regulada la facultad, extraordinaria, de que la corporación local pueda otorgar al concesionario la utilización de la vía de apremio para percibir las prestaciones económicas de los usuarios derivados de la concesión, concretando el concepto o conceptos a los que sea aplicable dicha ejecución (art. 130 RSCL). Sin embargo, es un procedimiento de apremio especial, que se ha creado *ad hoc* para las fórmulas de gestión indirecta de los servicios públicos apartándose de lo establecido en la LGT. Destacamos, entre otras, las siguientes características: a) puede estar cargo de los agentes ejecutivos de la corporación o a cargo de agentes ejecutivos particulares; b) es preciso, además, el control del interventor local; y c) en cualquier caso, el procedimiento de apremio consta de un solo grado, que implica un recargo del 5% a favor del ejecutor, a diferencia del recargo de apremio regulado en el artículo 28 de la LGT que es del 10% (recargo reducido) o del 20% (recargo ordinario).

En definitiva, como puede observarse, existen múltiples razones que hacen conveniente que el Derecho Tributario se encargue de encauzar un concepto, el de tarifa, que desde hace ya muchos años viene planteando numerosos problemas, entra en conflicto con otras categorías tributarias y ha generado una importante división de pareceres del legislador, de la jurisprudencia y de la doctrina científica. De la regulación de esta figura dependerá, sin duda, su existencia pacífica.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Bibliografía

Falcón y Tella, R. [2011]: «¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2 a) LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

– [2016]: «La contraprestación del servicio público de abastecimiento domiciliario de agua: SSTS de 23 y 24 de noviembre de 2015», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

Fernández, T. R. [2004]: «La tasa como contraprestación de los servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 19, págs. 3.125 a 3.129.

Martín Fernández, F. J. [2011]: «El concepto de tasa local a la luz de la Ley de Economía Sostenible», *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 30.

Moreno González, S. [2006]: «Acerca de la naturaleza jurídica de las tarifas portuarias. La esperada respuesta del Tribunal Constitucional, sus implicaciones y posibles efectos (Sentencias 105/2005, de 20 de abril; 121/2005, de 10 de mayo, y 122/2005, de 11 de mayo)», *Crónica tributaria*, núm. 118.

– [2013]: «Las tasas y tarifas portuarias tras la última reforma legislativa: aspectos generales de su régimen jurídico conforme al derecho interno e incidencia del derecho de la Unión Europea», en la obra colectiva *Tasas portuarias por usos y servicios* (José María Lago Montero, dir.).

Ruiz Garijo, M. [2001]: *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova.

– [2005]: «Tarifas exigidas por la prestación de servicios públicos. Por fin tasas y no precios privados. La esperada doctrina del Tribunal Constitucional», *Nueva fiscalidad*, núm. 7.

– [2009]: «Los recursos financieros locales: propuestas de reforma», *Tributos locales*, núm. 87.

Vega Herrero, M. y Muñoz del Castillo, J. M. [2004]: «Tributos y obligaciones tributarias», en *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas.

Villar Rojas, F. J. [2005]: «Dictamen sobre el concepto de tasa de la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable», *Quincena Fiscal*, núm. 10.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

RÉGIMEN FISCAL DE LOS DESPLAZAMIENTOS DE TRABAJADORES: ASPECTOS INTERNOS E INTERNACIONALES

María del Carmen Cámara Barroso

Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA

Extracto

A nadie escapa que, en un contexto tan globalizado como en el que nos encontramos inmersos en la actualidad, cada día son más los trabajadores que, por motivos laborales, deben cambiar su residencia (temporal o indefinidamente), con las implicaciones fiscales que ello conlleva, debiendo, por ejemplo, arbitrarse diferentes mecanismos para evitar supuestos de doble imposición.

Dada la actualidad del tema y la repercusión fiscal de dichos desplazamientos (tanto en la normativa nacional como internacional –y, en particular, en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición–), 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 fiscal de los desplazamientos de trabajadores.

El presente artículo es resumen de la conferencia impartida por Félix Alberto Vega Borrego, profesor titular de Derecho Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, que tuvo lugar los pasados 15 y 25 de febrero de 2016.

Palabras claves: doble imposición, estado de la fuente, estado de la residencia y rendimientos del trabajo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ISSUES TO DEBATE...

TAXATION OF MOVEMENT OF WORKERS: DOMESTIC AND INTERNATIONAL ISSUES

María del Carmen Cámara Barroso

Abstract

We all know that in the current global context, every day there are more workers who, for work, must change their residence (temporarily or definitively), with the tax consequences that this entails. As a result, measures should be put in place to prevent double taxation schemes.

Given the fiscal impact of this movements (both in domestic and international law –and, in particular, in Double Taxation Agreements–), the **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** taught in **CEF.-** has dedicated one of its last presentations of this academic year to the study of the fiscal regime of these movements.

This article is a summary of the conference given by Félix Alberto Vega Borrego, professor of Tax Law at the Autonomous University of Madrid, which took place on February 2016.

Keywords: double taxation, residence state, source state and labour income.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

1. Criterios de residencia y periodo impositivo
2. Régimen especial de los trabajadores desplazados
3. Exención sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero
4. Retenciones y control de que se declara la renta mundial
5. Trabajadores no residentes en España
6. Rendimientos del trabajo y fiscalidad internacional: el artículo 15 del Modelo OCDE

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

1. CRITERIOS DE RESIDENCIA Y PERIODO IMPOSITIVO

Es innegable la importancia que, desde un punto de vista fiscal, tiene el desplazamiento internacional –temporal o permanente– de trabajadores, tanto dentro de un mismo grupo empresarial como para prestar servicios transnacionales. Por ello, se hace necesaria una planificación fiscal de los aspectos ligados a su retribución, que deberá tener en cuenta tanto la normativa del Estado de residencia (en adelante, ER) como la del Estado de la fuente (en adelante, EF) donde se presta la actividad, así como, por supuesto, los convenios bilaterales para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) que puedan existir entre el ER y el EF, inspirados, fundamentalmente, en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, Modelo OCDE).

En primer lugar, antes de seguir avanzando, consideramos necesario recordar los criterios que, en materia fiscal, se utilizan para determinar si una determinada persona física es (o no) residente de un cierto país.

Así, por ejemplo, en el caso de España, 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), utiliza tanto el **criterio de la permanencia** (más de 183 días durante el año natural –computándose las ausencias esporádicas como tiempo en que se ha permanecido en España, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro Estado–) como otros (**centro de intereses económicos**).

Junto con ello, el legislador español ha establecido una serie de presunciones, *iuris tantum* (que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel –**centro de intereses vitales**–) e *iuris et de iure* (nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal –**cuarentena fiscal**–), presunción esta última que resultará aplicable durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y en los cuatro periodos impositivos siguientes.

Además, se consideran también residentes fiscales en territorio español aquellos nacionales españoles –así como su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad– que tengan su residencia habitual en el extranjero por su condición, entre otras, de miembros de nuestras misiones diplomáticas o de nuestras oficinas consulares en el extranjero o de funcionarios con cargo o empleo oficial en el extranjero.

En relación con la residencia, por lo que respecta al periodo impositivo, señalar que en España, en el ámbito de las personas físicas, no existen periodos impositivos inferiores al año natural derivados de cambios de residencia (sí, por ejemplo, en los casos de fallecimiento del contribuyente antes del 31 de diciembre), por lo que, o se es residente por todo el periodo impositivo –año

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

natural– o se mantiene la condición de no residente –tributando en consecuencia por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR)– durante el mismo.

Ello, como podemos imaginar, puede generar conflictos de doble residencia fiscal (que deberán solucionarse atendiendo a lo dispuesto en el art. 4.2 del Modelo OCDE) y también problemas relacionados con la retención aplicable (¿como residente o como no residente?)[1].

2. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS

El artículo 93 de la LIRPF (y, en su desarrollo, los arts. 113 a 120 del RIRPF) permite a los trabajadores desplazados a territorio español que se convierten en residentes **optar** entre el régimen general –tributación por la renta mundial a tipos progresivos– o un régimen de tributación «equivalente» al de un no residente sin establecimiento permanente (en adelante, EP) –tributación por la renta de fuente española a un tipo proporcional– durante el primer año en que se es residente y los cinco siguientes.

Los requisitos que se exigen para la aplicación de este régimen de *impatriados* son los siguientes: (i) que no hayan sido residentes en España en los 10 años anteriores al desplazamiento; (ii) que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo (excluyéndose expresamente los deportistas profesionales –principales beneficiarios de este régimen en su configuración inicial, de ahí que popularmente se le conociera como *Ley Beckham*–) o, como novedad, de la adquisición de la condición de administrador (de una entidad en la que no sea partícipe/socio –o que, si lo es, no sea calificada como operación vinculada–); y (iii), por último, que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un EP situado en territorio español.

Aunque, en general, se aplican las reglas de cuantificación del IRNR, aparecen dos tipos de gravamen diferentes en función del tipo de renta:

- Base general (donde se incluirían los rendimientos del trabajo): hasta 600.000 euros (24 %); desde 600.000 euros (45 %).
- Base especial (dividendos, intereses y ganancias patrimoniales): hasta 6.000 euros (19 %); entre 6.000 y 50.000 euros (21 %); desde 50.000 euros (23 %).

[1] Sin embargo, los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004, de 20 de febrero –en adelante, RIRPF–) y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) prevén, respectivamente, la opción de que, en los casos de trabajadores desplazados a España a principios de año o de trabajadores que, siendo residentes en el año X en España, se convierten en expatriados en el año X+1, se les retenga desde el principio como residente (comunicándolo a través del modelo 147) o como no residente (comunicándolo a través del modelo 247).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Como requisito formal se exige la comunicación de la opción a la Administración tributaria en el plazo de 6 meses desde el inicio de la actividad a través del **modelo 149**.

3. EXENCIÓN SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

El artículo 7 p) de la LIRPF (y, en su desarrollo, el art. 6 del RIRPF), con la finalidad de incentivar fiscalmente el desplazamiento (temporal) al extranjero de trabajadores residentes en España, declara exentos, para eliminar la doble imposición, los rendimientos del trabajo por trabajos efectivamente realizados en el extranjero siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (a) que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un EP radicado en el extranjero; y (b) que en el territorio en que se realicen los trabajos *se aplique* un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto –no siendo preciso que dichos rendimientos hayan estado efectivamente gravados en el extranjero– y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal[2].

Este régimen de *expatriados* se aplica tanto a las retribuciones específicas asociadas al desplazamiento –con independencia de que se paguen en el extranjero o, en su caso, por el empleador español– como a las retribuciones no específicas o habituales pagadas por el empleador español –multiplicando la retribución diaria por el número de días que el trabajador ha estado desplazado al extranjero–.

La exención [que es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3 b) del RIRPF][3] se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

4. RETENCIONES Y CONTROL DE QUE SE DECLARA LA RENTA MUNDIAL

Para aquellos casos de trabajadores expatriados a España (que pasarán a tributar en nuestro país por sus rentas mundiales), en los que, junto con el salario que le paga la filial española reciben cantidades adicionales de la matriz extranjera, el artículo 99.2 de la LIRPF [y, en su desarrollo, el art. 76.2 a) del RIRPF], al objeto de controlar que el trabajador declara su renta mundial (entre las que, obviamente, se incluyen las rentas pagada por la matriz), establece que la filial española

---

2 Se presume que el impuesto es «análogo» si hay CDI con cláusula de intercambio de información.

3 El régimen de excesos determina la exención de gravamen de los excesos que perciban los empleados de empresas con destino al extranjero sobre aquellas retribuciones que recibirían en caso de hallarse destinados en España.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tiene obligación de retener al trabajador tanto por lo que ella le paga como por los rendimientos del trabajo que la matriz satisface al trabajador.

Así, cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquella o a un EP radicado en territorio español, la entidad o el EP en el que preste sus servicios el contribuyente deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta[4].

Dado que no existe una norma similar cuando el trabajador es no residente en España, en estos casos, la responsabilidad será únicamente del trabajador, que deberá presentar su declaración de IRNR declarando lo percibido por la matriz en concepto de retribución de su trabajo en España.

5. TRABAJADORES NO RESIDENTES EN ESPAÑA

A tenor de lo dispuesto en el artículo 13.1 c) del 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, son de fuente española los siguientes rendimientos del trabajo: (a) cuando deriven, *directa* o *indirectamente*, de una actividad personal desarrollada en territorio español; (b) cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española; o (c) cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Así, con carácter general, son rendimientos del trabajo de fuente española los que se deriven *directa* o *indirectamente* de una actividad personal desarrollada en territorio español, con independencia de dónde se realice el pago.

Si el pagador es residente en España (o un EP en España) tiene obligación de retener [un 19 o un 24 %, en función de si el no residente es residente en un Estado miembro de la Unión Europea (en adelante, UE) o del Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE) o no, respectivamente]. Esta obligación de retener exonera al contribuyente de presentar autoliquidación.

Por el contrario, si el pagador es un no residente en España, el trabajador tendrá que presentar una autoliqudación (sin deducción de gastos, salvo que se trate de un residente en la UE o en el EEE) en los 20 primeros días del mes siguiente al trimestre en que se produce el devengo de la renta.

---

[4] Nos queda la duda de si, en estos casos, la filial española tiene obligación de retener por lo que la matriz paga al trabajador por los servicios que presta a la filial o se extiende también a cualquier otro rendimiento del trabajo pagado por la matriz (opción esta última que, como podemos imaginar, puede resultar bastante complejo para la filial).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Todo esto, como no podía ser de otra manera, teniendo en cuenta lo dispuesto en los CDI y, en particular, en el artículo 15 (renta del trabajo dependiente) del Modelo OCDE, que desarrollaremos en las páginas siguientes[5].

6. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL ARTÍCULO 15 DEL MODELO OCDE

La mayor parte de los ordenamientos jurídicos contemplan un concepto amplio de rendimientos del trabajo, que contiene tanto los rendimientos del trabajo por naturaleza (donde se dan las notas de *dependencia* y *ajenidad*) como otros supuestos a los que se le atribuye legalmente dicha consideración (como ocurre, por ejemplo, en el caso de España con la pensión compensatoria o los alimentos entre parientes).

Esta calificación como rendimientos del trabajo es más compleja cuando se trata de no residentes, pues debemos acudir a distintos instrumentos: CDI, Modelo OCDE, normativa interna del ER, normativa interna del EF, etc.

Esto es especialmente importante en los CDI cuyo artículo 21 sigue lo establecido en el Modelo OCDE, en virtud del cual las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en otro artículo, únicamente pueden someterse a imposición en el ER.

El artículo 15 del Modelo OCDE, que cubre la mayor parte de los rendimientos del trabajo, establece que «sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante *en razón de un trabajo dependiente* solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él» (la cursiva es nuestra).

Es por tanto imprescindible que los rendimientos en cuestión retribuyan la realización de un trabajo para otro[6], concurriendo las notas de *dependencia* y *ajenidad*, con independencia de si la retribución es dineraria o en especie.

Según se desprende de la dicción literal del artículo 15 del Modelo OCDE, este resultará de aplicación cuando no lo sean otros preceptos –remuneraciones en calidad de consejero (art. 16), artistas y deportistas (art. 17), pensiones (art. 18), funciones públicas (art. 19) o estudiantes (art. 20)–.

---

5 Los CDI (y, por extensión, el Modelo OCDE) delimitan cuándo el EF puede gravar un rendimiento del trabajo, pero no establecen ninguna regla sobre su cuantificación (o régimen de deducción de gastos), dependiendo estas cuestiones, salvo disposición expresa del CDI, de lo dispuesto en el derecho interno.

6 Debemos señalar que no todo rendimiento calificado por el derecho interno como rendimientos del trabajo tiene cabida en el artículo 15 del Modelo OCDE, debiendo concurrir las notas indicadas de *dependencia* y *ajenidad*.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Atendiendo a lo dispuesto en este artículo, los rendimientos del trabajo siempre podrán someterse a imposición en el ER, sin perjuicio de que, si el EF puede gravar el rendimiento (esto es, si la actividad se ha desarrollado materialmente en su territorio y concurre *alguna* de las circunstancias del art. 15.2 del Modelo OCDE –que señalaremos a continuación–), el primero tenga la obligación, en virtud de lo dispuesto en el CDI, de aplicar los métodos para eliminar la doble imposición (exención o imputación según corresponda).

El artículo 15.2 del Modelo OCDE establece que las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante (ER) en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante (EF) solo pueden someterse a imposición en el EF si concurre *alguna* de las siguientes circunstancias: (a) el perceptor permanece en el EF durante un periodo cuya duración exceda, en conjunto, de 183 días (**criterio de la permanencia**)[7]; (b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que sea residente del EF (**criterio del sujeto que realiza el pago**)[8]; o (c) las remuneraciones son soportadas por un EP que el empleador tenga en el EF (**criterio del EP**)[9].

Por su parte, el artículo 15.3 del Modelo OCDE establece que las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores **(navegación marítima o aérea)**, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa; esto es, cuando no coinciden, se establece una tributación compartida entre el ER del trabajador y el de la sede de dirección efectiva de la entidad.

Antes de pasar a analizar algunas retribuciones específicas, no podemos dejar de hacer mención a la cuestión de los **trabajadores fronterizos**, entendidos estos como aquellas personas que, viviendo en un determinado país, trabajan en un país vecino, de modo que cada día se desplaza del ER al EF, que, en general, podrá gravar sus rendimientos del trabajo en virtud del artículo 15.2 del Modelo OCDE. Sin embargo, en estos casos, es habitual encontrar unas cláusulas específicas entre los países que comparten frontera en virtud de la cual se establece la tributación exclusiva en el ER.

Así ocurre, por ejemplo, en los CDI entre España y Francia/Portugal, en virtud de los cuales los trabajadores fronterizos residentes en Francia y Portugal que pasan diariamente a España a realizar su trabajo, solo están sometidos a imposición en el Estado del que son residentes respecto a sus retribuciones por dicho trabajo[10].

---

7 Lo relevante no es que en un ejercicio esté 183 días, sino que el periodo de estancia sea superior a dicha cifra, con independencia del ejercicio en que comienza o termina.

8 Los Comentarios al Modelo OCDE de 2010 consideran que el concepto de empleador es aplicable también respecto a los trabajadores cedidos por otra empresa en términos equivalentes a los de un contrato de puesta a disposición realizado por una empresa de trabajo temporal.

9 Los Comentarios al Modelo OCDE señalan que lo relevante es que el coste sea atribuible, aunque efectivamente no se haya soportado o deducido.

10 Respecto a los trabajadores de Marruecos, al no contemplar el CDI ninguna cláusula especial, los rendimientos que obtengan por su trabajo estarán sometidos a tributación en España, como EF.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por su parte, el artículo 16 del Modelo OCDE, relativo a las retribuciones –dinerarias o en especie (*stock options*)– obtenidas en calidad de consejero (**participaciones de consejeros**), señala que «las remuneraciones en calidad de consejero y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un directorio, consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante *pueden* someterse a imposición en ese otro Estado» (la cursiva es nuestra).

De otro lado, el artículo 19 del Modelo OCDE regula la función pública (**empleados públicos**).

Por lo que respecta a los **rendimientos del trabajo**, con carácter general, se prevé la tributación exclusiva en el EF (Estado que realiza el pago). Sin embargo, como regla especial, cuando este no coincide con el EF, se prevé la tributación *exclusiva* en el ER. En este último caso se exige que los trabajos hayan sido prestados en el ER y que el residente sea nacional del ER o no haya adquirido la condición de residente únicamente para prestar los servicios.

En lo atinente a las **pensiones**, con carácter general, se prevé la tributación exclusiva en el EF (Estado que realiza el pago). Sin embargo, como regla especial, cuando este no coincide con el EF, se prevé la tributación exclusiva en el ER. En este último caso se exige que los trabajos hayan sido prestados en el ER y que el residente sea nacional del ER.

A continuación, el artículo 20 del Modelo OCDE (**estudiantes**) señala que «las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o capacitación un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o capacitación, no pueden someterse a imposición en ese Estado».

Por último, el artículo 21 del Modelo OCDE (**otras rentas**), al que ya hemos hecho mención arriba, establece que «las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente convenio solo pueden someterse a imposición en ese Estado».

Así, en general, para las rentas no reguladas en el Modelo OCDE se establece la tributación exclusiva en el ER. Dentro de estos supuestos podemos destacar, por ejemplo, las pensiones compensatorias, las anualidades por alimentos, etc.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

TRIBUTACIÓN

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: RÉGIMEN GENERAL. EJERCICIO 2015 (CASO PRÁCTICO)

Fernando Borrás Amblar
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

Estando próxima la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, del 1 al 25 de julio de 2016, vamos a realizar la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general del impuesto, en la que incorporamos diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el ejercicio 2015, en los que se tiene que aplicar la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, y su reglamento de desarrollo (RD 634/2015, de 10 de julio).

Palabras claves: Ley 27/2014, Impuesto sobre Sociedades, caso práctico, ejercicio 2015 y régimen general.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ENUNCIADO

La sociedad Maque, SA, dedicada a la construcción, comercialización y desarrollos tecnológicos de maquinaria de alta precisión, ha obtenido en el ejercicio 2015 un resultado contable antes de impuestos por importe de 17.350.000 euros.

La sociedad tributa en el régimen general, al tener una cifra de negocios en el ejercicio 2014 superior a 50.000.000. En el ejercicio 2015, la cifra de negocios ascendió a 52.500.000 euros y la entidad pone a nuestra disposición los siguientes datos a los efectos de practicar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

1. La entidad vendió por escritura de 30 de abril de 2013 un solar que forma parte de su activo no corriente por 2.000.000 de euros, siendo su valor contable de 400.000 euros. El precio de venta se acordó que se pagaría de la siguiente manera:

   - En el momento de la escritura, en 2013, 500.000 euros.
   - El 30 de abril de 2014, una vez transcurrido un año, 700.000 euros.
   - El 30 de abril de 2015, una vez transcurridos dos años, 800.000 euros.

   La mercantil se acogió a la imputación de las ventas a plazos establecida en el artículo 19.4 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 (TRLIS). En los ejercicios 2013 y 2014, el comprador satisfizo el importe de los pagos acordados. En el ejercicio 2015, no fue pagado el importe de 800.000 euros y a fin del año, figuran en contabilidad pendientes de pago. La sociedad ha contabilizado una dotación por deudores de dudoso cobro por la deuda pendiente de pago por importe de 800.000 euros.

2. La entidad calcula las amortizaciones aplicando el método de amortización lineal según la tabla establecida en el artículo 12.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y, por supuesto, la empresa aplicó en los ejercicios 2013 y 2014 la limitación de la deducibilidad fiscal al 70 % de las amortizaciones contabilizadas, establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

   En relación con varios de sus elementos se observa lo siguiente:

   a) Elementos integrantes de una maquinaria adquirida por 5.000.000 de euros el 2 de enero de 2012, que se ha venido amortizando al coeficiente máximo de las antiguas tablas de amortización que se incluían en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), al coeficiente máximo del 10 %, contabilizado como dotación a la amortización de los citados elementos en cada uno de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, 500.000 euros. Con la nueva tabla de amortización, integrada en el artículo 12.1 de la LIS, el coeficiente

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

máximo es el 12 % y la empresa aplicó ese nuevo coeficiente máximo, contabilizado en 2015, como dotación a la amortización, la cantidad máxima correspondiente de acuerdo con la nueva tabla.

b) Útiles y herramientas adquiridos por 1.000.000 de euros el 2 de enero de 2014, se ha venido amortizando al coeficiente máximo de las antiguas tablas de amortización que se incluían en el RIS, al coeficiente máximo del 30 %, contabilizado como dotación a la amortización de los citados elementos 300.000 euros en 2014. Con la nueva tabla de amortización, integrada en el artículo 12.1 de la LIS, el coeficiente máximo es el 25 % y la empresa aplica ese nuevo coeficiente máximo, contabilizando en 2015, como dotación a la amortización, la cantidad máxima correspondiente de acuerdo con la nueva tabla.

c) Tres equipos electrónicos adquiridos todos ellos por un importe de 900.000 euros, el 2 de enero de 2014 que se ha venido amortizando al coeficiente máximo de las antiguas tablas de amortización que se incluían en el RIS, al coeficiente máximo del 15 %, contabilizando como dotación a la amortización de los citados elementos 135.000 euros en 2014. Con la nueva tabla de amortización, integrada en el artículo 12.1 de la LIS, el coeficiente máximo es el 20 % y el periodo máximo de 10 años. La empresa quiere seguir aplicando el coeficiente del 15 % y ha contabilizado en 2015 135.000 euros (15 % sobre 900.000 €), como dotación a la amortización de los citados elementos.

3. En relación con el resto de los elementos del inmovilizado material e inmaterial amortizables los coeficientes que estaban en las antiguas tablas contenidas en el RIS son iguales a los que se integran en las nueva tabla contenida en el artículo 12.1 de la LIS. Por ello, la empresa ha contabilizado, como dotación a la amortización del resto de los elementos, la misma cantidad que en años anteriores, es decir, el coeficiente lineal máximo de amortización. Sin embargo, dado que la empresa aplicó en los ejercicios 2013 y 2014 la limitación de la deducibilidad fiscal al 70 % de las amortizaciones contabilizadas, establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, realizó, por el resto de los elementos del inmovilizado, esto es, independientemente de los elementos que hemos detallado en el punto 2 del supuesto, unos ajustes positivos al resultado contable por importe de 2.300.000 euros en 2013 y 2.400.000 en 2014. La reversión de los citados ajustes ocasiona en 2015 un ajuste negativo de 1.700.000 euros, de acuerdo con el citado artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

4. La entidad formalizó el 2 de enero de 2013 un contrato de arrendamiento financiero por el que adquirió una maquinaria, que cumplía los requisitos del artículo 115 del TRLIS. El coeficiente máximo de amortización de la maquinaria establecido en las antiguas tablas del RIS era del 15 %. El valor de mercado de la máquina es de 3.600.000 euros y la duración del contrato de tres años y un día, siendo, en cómputo anual, la suma de las cuotas mensuales correspondientes a la recuperación del coste del bien de 1.000.000 de euros cada año. Además, las cuotas mensuales del arrendamiento financiero incorporarían, cada una de ellas, los intereses correspondientes.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En el año 2015, el coeficiente de amortización lineal máximo de la tabla integrada en el artículo 12.1 de la LIS es del 18 % y la empresa aplicó el citado coeficiente.

La opción de compra, por importe de 600.000 euros, está prevista a principios de 2016 y la entidad no tiene dudas para ejercitar la misma.

La empresa realiza las dotaciones a la amortización contables aplicando el coeficiente máximo lineal, y aplicó en los ejercicios 2013 y 2014 la limitación de la deducibilidad fiscal al 70 % de las amortizaciones contabilizadas, establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

5. La entidad contabilizó en el ejercicio 2015 una pérdida por deterioro de un terreno, por importe de 500.000 euros, de acuerdo con una tasación pericial efectuada. El precio de adquisición del terreno en el año 2010 fue de 2.000.000 de euros.

6. El 1 de diciembre de 2015, la entidad adquirió 80 enseres por importe, cada uno de ellos, de 250 euros. El coeficiente máximo que señala la tabla integrada en el artículo 12.1 de la LIS es el 15 % y la entidad realizó una dotación a la amortización de los citados enseres por importe de 250 euros ($20.000 \times 0{,}15 \times 1/12$)

7. La entidad tiene el 80 % de una cartera de valores de la mercantil Mese, SA por importe de 4.000.000 de euros. La mercantil Mese, SA tuvo pérdidas contables en el ejercicio 2014 por importe de 800.000 euros, y la entidad Maque, SA contabilizó, en el ejercicio 2014, un deterioro por importe de 640.000 euros por las citadas participaciones.

   En el ejercicio 2015, la entidad decide transmitir las acciones de Mese, SA a la mercantil Cua, SL, sociedad que pertenece al grupo mercantil, por importe de 3.500.000 euros, teniendo un beneficio contable de 140.000 euros.

8. La entidad ha percibido dividendos, de acciones o participaciones que tiene hace más de un año, en las cuantías y de las entidades que detallamos a continuación:

   a) De una entidad financiera española, entidad que participa en un porcentaje inferior al 1 %, y cuyo precio de adquisición de las acciones fue inferior a 20.000.000 de euros, ha percibido 43.000 euros de dividendos brutos habiéndole retenido una cantidad de 8.170 euros (19 % de 43.000 euros).

   b) De la mercantil Bom, SA, entidad en la que participa en un 30 %, ha percibido 500.000 euros de dividendos brutos a los que no se le ha practicado retención alguna.

   c) De la mercantil Cat, SA, entidad en la que participa en un 2 % ha percibido 50.000 euros de dividendos brutos, a los que no se ha practicado retención alguna. La mercantil Cat, SA está participada por la entidad Tri, SA en un 80 %, y la mercantil Maque, SA participa en Tri, SA en un 50 %. La mercantil Tri, SA no ha repartido dividendos en el año 2015.

   d) De la mercantil Den, SA entidad en la que participa en un 10 %, ha percibido 200.000 euros de dividendos brutos, a los que no se ha practicado retención

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

alguna. La mercantil Den, SA es una sociedad en la que más del 70% de sus ingresos proceden de una actividad industrial. Además, la mercantil Den, SA tiene participaciones en dos entidades, las mercantiles Uno, SA y Dos, SA, en las que participa, en un 40% y en un 4%, respectivamente, teniendo ingresos, por dividendos y por rentas derivadas de la transmisión de participaciones de las mismas, que representan el 30% de sus ingresos totales.

e) De la mercantil Eli, SA, entidad en la que participa en un 50%, ha percibido 1.000.000 de euros de dividendos, a los que no se ha practicado retención alguna. La mercantil Eli, SA es una sociedad que se dedica a la tenencia, gestión y comercialización de acciones y participaciones de otras entidades, y por ello el 100% de sus ingresos proceden de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones. Eli, SA, como dijimos anteriormente, participa en otras muchas entidades, en distintos porcentajes en cada una de ellas. Así, participa en entidades cuyos porcentajes de participación son inferiores al 5%, también participa en entidades cuyos porcentajes de participación oscilan entre ser iguales o superiores al 5% e inferiores al 10% y, por último, también participa en entidades cuyos porcentajes de participación son iguales o superiores al 10%. Los ingresos de la entidad Eli, SA, de las entidades en las que participa en porcentajes iguales o superiores al 5% e inferiores al 10%, suponen, para la mercantil Eli, SA un 50% de los ingresos totales de la entidad.

9. La mercantil transmitió el 5 de mayo de 2015 el 20% de las participaciones de la entidad Tin, SL, por un importe de 2.000.000 de euros, siendo su valor neto contable 1.200.000 euros, que fueron adquiridas hace mas de cinco años. Sobre las citadas participaciones la entidad no contabilizó deterioro alguno en ninguno de los años. Los fondos propios de la entidad Tin, SL, durante el tiempo de tenencia de las participaciones en Maque, SA, han aumentado en 1.500.000 euros, siendo el aumento de los fondos propios de Tin, SL que corresponde a Maque, SA, 300.000 euros (20% de 1.500.000).

10. Asimismo, la mercantil transmitió el 2 de noviembre de 2015 la totalidad de las participaciones que tenía, el 50%, de la entidad Patrim, SL, por un importe de 3.000.000 de euros, siendo su valor neto contable 800.000 euros que fueron adquiridas hace más de cinco años. Sobre las citadas participaciones la entidad no contabilizó deterioro alguno en ninguno de los años. La entidad Patrim, SL es una sociedad patrimonial de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.2 de la LIS. Los fondos propios de la entidad Patrim, SL, durante el tiempo de tenencia de las participaciones en Maque, SA, han aumentado en 1.000.000 de euros, siendo el aumento de los fondos propios de Patrim, SL que corresponde a Maque, SA, 500.000 euros (50% de 1.000.000).

11. La mercantil Maque, SA acudió el 2 de abril de 2013 a la ampliación de capital de la sociedad Tres, SA mediante la aportación de un terreno, recibiendo el 20% de las acciones de la mercantil Tres, SA. Con relación al terreno aportado nos detalla los siguientes datos:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Valor contable y fiscal del terreno, adquirido en el año 2000, en la sociedad Maque, SA, 500.000 euros.
- Valor normal de mercado del terreno el 2 de abril de 2013, 1.600.000 euros.

La operación societaria de la aportación no dineraria se acogió al régimen especial establecido en el artículo 94 del TRLIS.

Las acciones recibidas por Maque, SA de la mercantil Tres, SA fueron contabilizadas en Maque, SA, por el valor de mercado del terreno aportado, es decir, por 1.600.000 euros, y, por supuesto, no tributó por la ganancia patrimonial obtenida en 2013. La mercantil Maque, SA realizó un ajuste negativo al resultado contable del ejercicio 2013 por importe de 1.100.000 euros, que fue calificado como diferencia permanente.

La mercantil Maque, SA transmite el 2 de julio de 2015 el 20 % de las acciones de Tres, SA, a una sociedad con la que no tiene ningún tipo de relación, por importe de 1.800.000 euros, habiendo contabilizado un beneficio por la transmisión de las citadas acciones de 200.000 euros (1.800.000 – 1.600.000).

12. La mercantil Maque, SA, en uno de los proyectos de ingeniería que está realizando sobre una maquinaria, tuvo en los ejercicios 2013 y 2014 gastos de investigación que vamos a detallar a continuación. En 2015, dado que el proyecto de investigación ha finalizado con éxito, la entidad ha seguido teniendo gastos, esta vez de desarrollo del proyecto, para integrar en la maquinaria toda la investigación realizada, que, asimismo, vamos a detallar a continuación. Por último, a finales del año 2015, ha registrado la propiedad industrial en la Oficina Española de Patentes y Marcas que le ha supuesto otros gastos que detallamos a continuación.

Los gastos de investigación, en 2013 y 2014 y los de desarrollo, en 2015, incluido el gasto por el registro de la propiedad industrial, han sido los siguientes:

	Gastos de investigación		Gastos de desarrollo
	2013	2014	2015
Otros gastos	1.000.000	1.200.000	2.000.000
Pago propiedad industrial			50.000

Maque, SA, al final de cada uno de los ejercicios 2013 y 2014, ha activado los gastos de investigación en la cuenta contable (200) «Investigación», y ha amortizado los mismos, a partir del periodo siguiente, en cinco años, de acuerdo con lo establecido en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por otra parte en 2015, ha contabilizado el proyecto de desarrollo en la cuenta contable (201) «Desarrollo», y posteriormente ha dado de alta la propiedad industrial en la cuenta contable (203) «Propiedad industrial», amortizando la misma en el periodo de duración de la misma que se considera que es de 8 años.

En cada uno de los años, tiene a su disposición la certificación correspondiente, por una entidad certificadora oficial, de que los gastos en que ha incurrido Maque, SA en cada uno de los ejercicios se tratan de gastos de investigación. Por otra parte, ha solicitado la petición del informe vinculante al Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial, antes de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los ejercicios, incluido el ejercicio 2015.

13. La entidad Maque, SA había cedido con fecha 1 de noviembre de 2013 la explotación comercial de otra propiedad industrial que tenía contabilizada por 500.000 euros, siendo este su coste de producción, a la entidad española Sin, SL, con la que no tiene ninguna vinculación, por un plazo de 5 años, a cambio de unos ingresos anuales de 1.000.000 de euros. Los gastos de amortización de la citada propiedad industrial eran de 50.000 euros año (10 % del coste de producción).

    Al final del 2015, Maque, SA transmite la propiedad industrial anterior a la citada empresa, con la que no tiene ningún tipo de vinculación, por importe de 3.000.000 de euros.

14. Maque, SA ha contabilizado distintos gastos, por atenciones a clientes o proveedores, cuya suma anual en 2015, asciende a 352.000 euros. Todos ellos tienen la correspondiente justificación documental, pero algunos de ellos pueden resultar excesivos, si bien se trata, en todo caso, de gastos con clientes o proveedores independientes.

15. La mercantil Maque, SA tuvo en 2014, unos gastos financieros netos por importe de 2.200.000 euros, siendo su beneficio operativo de 10.250.000 euros.

    En el ejercicio 2015, los gastos financieros netos han ascendido a 3.100.000 euros y el beneficio operativo ha ascendido a 8.000.000 de euros.

16. La mercantil Maque, SA nos detalla los siguientes datos de su patrimonio neto de los ejercicios 2014 y 2015:

	2014	2015
Capital	15.000.000	17.000.000
Prima de emisión	5.000.000	7.500.000
Reservas	10.000.000	13.400.000
Legal	3.000.000	3.400.000

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

	2014	2015
.../...		
Voluntaria	7.000.000	10.000.000
Otras aportaciones de socios	0	3.000.000
Resultado del ejercicio	12.000.000	14.000.000

17. Maque, SA presenta a 31 de diciembre de 2014 los siguientes trabajadores con discapacidad:

Con grado de discapacidad >= al 33 % y < al 65 %	4 trabajadores
Con grado de discapacidad >= al 65 %	1 trabajador

Los trabajadores anteriormente detallados estuvieron de alta durante todo el ejercicio 2014, con excepción de 1 trabajador discapacitado de minusvalía >= al 33 % y < al 65 % que fue contratado el 1 de julio de 2014.

Durante el ejercicio 2015, se han producido las siguientes variaciones:

- El trabajador discapacitado que fue contratado el 1 de julio de 2014 sigue a fin de año.
- El 1 de septiembre de 2015, se contrata a 4 trabajadores con discapacidad con un grado de discapacidad >= al 33 % y < al 65 %, 2 de ellos a media jornada y 2 a jornada completa.
- El 1 de octubre de 2015 se contrata a 2 trabajadores con discapacidad con un grado de discapacidad >= al 65 %.

18. Las retenciones del ejercicio ascienden a 8.170 euros [punto 8 a)] y durante el ejercicio ha declarado tres pagos fraccionados ingresando las siguientes cuantías:

- Primer pago fraccionado: 250.000 euros.
- Segundo pago fraccionado: 350.000 euros.
- Tercer pago fraccionado: 450.000 euros.

Se pide:

Practicar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, sabiendo que la mercantil Maque, SA desea pagar el mínimo posible aplicando la normativa contenida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, y en su reglamento de desarrollo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

SOLUCIÓN

Punto 1. Ventas con precio aplazado realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015

La imputación de las ventas con pago aplazado viene recogida en el artículo 11.4 de la LIS. Se han producido modificaciones significativas con el contenido que anteriormente se establecía en el artículo 19.4 del TRLIS. Reproducimos a continuación el apartado 4 de cada uno de los preceptos:

Texto TRLIS	Texto Ley 27/2014
Apartado 4 artículo 19. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación. Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.	**Apartado 4 artículo 11.** En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida **que sean exigibles** los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, **aquellas** cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación. **No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice.**

Destacamos que los cambios producidos han sido los siguientes:

- La imputación de las operaciones a plazo o con precio aplazado es la exigibilidad de los cobros, cuando anteriormente era cuando se efectuaran los mismos.
- Las operaciones a plazo son todas «cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- El deterioro contabilizado no será fiscalmente deducible, en el caso de que fuera exigible el cobro, este no se realizará, y se contabilizará un deterioro por el crédito impagado.

Dado que se cambia el criterio en la imputación de las operaciones a plazo, **la disposición transitoria primera, párrafo tercero de la LIS** establece, en relación con las operaciones a plazo realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, lo siguiente: «En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015».

Por todo lo anterior, los beneficios obtenidos por la operación de venta con cobro aplazado realizada en el ejercicio 2013 se imputarán de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.4 del TRLIS.

La mercantil Maque, SA contabilizaría la transmisión efectuada en 2013 de la siguiente manera:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos	500.000	
171	Deudores a largo plazo por ventas aplazadas	1.500.000	
210	Inmuebles		400.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.600.000

La imputación de los cobros por la venta con pago aplazado, siempre que se hubieran efectuado los mismos, sería la siguiente:

Año	Cobros efectuados	Beneficio incorporado
2013	500.000	400.000 (1.600.000 × 500.000/2.000.000)
2014	700.000	560.000 (1.600.000 × 700.000/2.000.000)
2015	800.000	640.000 (1.600.000 × 800.000/2.000.000)
Suma	2.000.000	1.600.000

La imputación fiscal, caso que se hubieran producido todos los cobros, tendría las siguientes consecuencias:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Año	Beneficio contable	Beneficio fiscal	Diferencias temporarias
2013	1.600.000	400.000	–1.200.000
2014	–	560.000	+560.000
2015	–	640.000	+640.000

No obstante, dado que el cobro del ejercicio 2015, por importe de 800.000 euros, no se ha efectuado, la mercantil Maque, SA no deberá efectuar el ajuste positivo por el beneficio de 640.000 euros que lleva incorporado.

Por otra parte, dado que tiene un deudor por importe de 800.000 euros, desde el 1 abril de 2015, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.1 de la LIS, el gasto contabilizado por el deterioro del mismo es fiscalmente deducible.

Punto 2. Amortizaciones

Para la determinación del gasto fiscalmente deducible por amortizaciones del inmovilizado hay que tener en cuenta que el artículo 12.1 de la LIS introduce una nueva tabla de amortización y la aplicación de la misma se tiene que realizar de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimotercera de la LIS.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que las empresas que tributaron en el régimen general en los ejercicios 2013 y 2014 tuvieron que aplicar la reducción del 30 % del gasto por amortización contabilizado que fuera fiscalmente deducible de acuerdo con lo establecido en al artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Además ese menor gasto fiscal por amortización en los ejercicios 2013 y 2014 va a revertir, según determine la entidad, en el periodo que reste de vida útil, o en el plazo de 10 años. Normalmente, siempre que la vida útil restante de los elementos amortizables fuera inferior a 10 años, las entidades optarán por revertir ese gasto que no fue deducible en el periodo de tiempo que le reste de vida útil. Reproducimos a continuación, para recordarlo, el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre:

> «**Artículo 7.** *Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.*
>
> La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 % de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha ley en el periodo impositivo correspondiente.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015.

No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

La determinación del gasto fiscalmente deducible por amortización, para cada uno de los elementos detallados de la entidad Maque, SA, es el siguiente:

a) Elemento: Maquinaria

- Precio de adquisición: 5.000.000 de euros.
- Fecha de adquisición: 2 de enero de 2012.
- Método de amortización: lineal.
- Coeficiente de amortización:
  - Antiguas tablas: 10 %.
  - Nueva tabla: 12 %.
- La empresa quiere aplicar el nuevo coeficiente del 12 %.

La nueva ficha de amortización del elemento sería la siguiente:

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible y reversión de la misma
2012	500.000,00	500.000,00	–
2013	500.000,00	350.000,00	+150.000,00

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible y reversión de la misma
.../...			
2014	500.000,00	350.000,00	+150.000,00
2015	656.250,00	712.500,00	–56.250,00
2016	656.250,00	712.500,00	–56.250,00
2017	656.250,00	712.500,00	–56.250,00
2018	656.250,00	712.500,00	–56.250,00
2019	656.250,00	712.500,00	–56.250,00
2020	218.750,00	237.500,00	–18.750,00

En 2015, la nueva vida útil es 8,33333 años (100/12 %).

Como han transcurrido 3 años, quedan 5,33333 (8,33333 – 3) años de vida útil.

El gasto fiscal por amortización lo determinamos de la siguiente manera:

- Valor neto fiscal a 1 de enero de 2015: 3.800.000 (5.000.000 – 1.200.000).
- Gasto fiscal por amortización 2015: 3.800.000/5,3333 = 712.500 euros.

El gasto contable por amortización sería:

- Valor neto contable a 1 de enero de 2015: 3.500.000 (5.000.000 – 1.500.000).
- Gasto contable por amortización 2015: 3.500.000/5,3333 = 656.250 euros.

La diferencia entre la amortización contable y la fiscal es la reversión del gasto que no fue deducible en los ejercicios 2013 y 2014, en el periodo que queda de vida útil.

Nota: 656.250 euros es el gasto fiscal máximo por amortización, dado que se tiene que calcular de acuerdo con la nueva vida útil del elemento que establece la tabla. No obstante, en los casos en que la tabla establecida en el artículo 12.1 de la LIS establezca mayor coeficiente lineal, las entidades podrían seguir aplicando el coeficiente de las viejas tablas de amortización, pero la determinación del gasto fiscalmente deducible sería menor.

Por último, hay que tener en cuenta la disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS, que establece lo siguiente:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

«1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley y les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 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, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 % de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.

Esta deducción será del 2 % en los periodos impositivos que se inicien en 2015».

Por ello en 2015, tendrá una deducción de la cuota por importe de 1.125 euros (2 % de 56.250).

b) Elemento: Útiles y herramientas

- Precio de adquisición: 500.000 euros.
- Fecha de adquisición: 2 de enero de 2014.
- Método de amortización: lineal.
- Coeficiente de amortización:
  - Antiguas tablas: 30 %.
  - Nueva tabla: 25 %.
- La empresa debe aplicar la nueva tabla y lo máximo que puede es el 25 %.

La nueva ficha de amortización del elemento sería la siguiente:

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible y reversión de la misma
2014	300.000,00	210.000,00	+90.000,00
2015	233.333,33	263.666,66	–30.000,00
2016	233.333,33	263.666,66	–30.000,00
2017	233.333,33	263.666,66	–30.000,00

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En 2015, la nueva vida útil es 4 años (100/25 %).

Como ha transcurrido 1 año, quedan 3 (4 – 1) años de vida útil.

El gasto fiscal por amortización lo determinamos de la siguiente manera:

- Valor neto fiscal a 1 de enero de 2015: 790.000 (1.000.000 – 210.000).
- Gasto fiscal por amortización 2015: 790.000/3 = 263.333,33 euros.

El gasto contable por amortización sería:

- Valor neto contable a 1 de enero de 2015: 700.000 (1.000.000 – 300.000).
- Gasto contable por amortización 2015: 700.000/3 = 233.333,33 euros.

La diferencia entre la amortización contable y la fiscal es la reversión del gasto que no fue deducible en el ejercicio 2014, en el periodo que queda de vida útil.

Por último, de acuerdo con lo establecido en disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS, en 2015, tendrá una deducción de la cuota por importe de 600 euros (2 % de 30.000).

c) Elemento: Equipos electrónicos

- Precio de adquisición: 900.000 euros.
- Fecha de adquisición: 2 de enero de 2014.
- Método de amortización: lineal.
- Coeficiente de amortización máximo:
  - Antiguas tablas: 15 %.
  - Nueva tabla: 20 %.
- Periodo máximo: 10 años.
- La empresa quiere seguir aplicando el 15 %.

Nota: La empresa tiene que aplicar la nueva tabla de amortización, que es lo que establece la disposición transitoria decimotercera. Sin embargo, no dice la citada disposición transitoria que la empresa tenga que aplicar los coeficientes máximos. Por ello, dado que el 15 % está entre el coeficiente lineal máximo y el coeficiente lineal que se deriva del periodo máximo, la empresa está aplicando la nueva tabla de amortización.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La ficha de amortización del elemento sería la siguiente:

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible y reversión de la misma
2014	135.000,00	94.500,00	+40.500,00
2015	135.000,00	142.147,06	–7.147,06
2016	135.000,00	142.147,06	–7.147,06
2017	135.000,00	142.147,06	–7.147,06
2018	135.000,00	142.147,06	–7.147,06
2019	135.000,00	142.147,06	–7.147,06
2020	90.000,00	94.764,70	–4.764,70

En 2015, la vida útil sigue siendo de 6,6666 años (100/15 %).

El gasto contable por amortización sería en 2015 de 135.000 (15 % de 900.000), que es lo que contabiliza la entidad.

Para determinar el gasto fiscal, hay que tener en cuenta que los 40.500 euros, que no fueron deducibles en 2014, tienen que revertir en el periodo de tiempo de vida útil restante, en definitiva revertirá en los 5,66666 años que quedan de vida útil.

En 2015 revertirán 7.147,06 euros (40.500/5,6666).

La diferencia entre la amortización contable y la fiscal es la reversión del gasto que no fue deducible en el ejercicio 2014, en el periodo que queda de vida útil.

Por último, de acuerdo con lo establecido en disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS, en 2015, tendrá una deducción de la cuota por importe de 142,94 euros (2 % de 7.147,06).

Punto 3. Reversión del gasto por amortización que no fue deducible en 2013 y 2014

Las empresas que tributaron en el régimen general realizaron un ajuste positivo al resultado contable por el 30 % del gasto contabilizado que fuera fiscalmente deducible en los ejercicios 2013 y 2014, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Y ese gasto que no fue deducible tiene que revertir a partir de 2015, en los periodos que queden de vida útil para cada elemento, o en los 10 años siguientes. Normalmente la reversión se tiene que

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

hacer elemento por elemento, y de esa manera hemos calculado el importe de la reversión para tres de los elementos que han sido detallados en el punto segundo anterior. Para el resto de los elementos de la empresa hemos detallado la reversión conjunta que se producirá en el año 2015.

La reversión en 2015 va a provocar, de una parte, un ajuste negativo al resultado contabilizado por la reversión del año 2015 y, de otra, una deducción en la cuota por aplicación de la disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS.

Con los datos detallados en el supuesto tendremos las siguientes incidencias en la declaración del Impuesto sobre Sociedades:

Concepto	Importe
Ajuste negativo al resultado contable	1.700.000 euros
Deducción en la cuota (disp. trans. 37.ª LIS)	34.000 euros (2 % × 1.700.000)

Punto 4. Arrendamiento financiero

El contrato de arrendamiento financiero cumple los requisitos establecidos en el artículo 115 del TRLIS y en el artículo 106 de la LIS. Por ello, los gastos financieros son deducibles y la parte de la cuota del arrendamiento financiero será deducible con el límite del doble de la amortización fiscal.

Además hay que tener en cuenta que en los ejercicios 2013 y 2014 la mercantil ha tenido que aplicar el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y que en el ejercicio 2015, por la aplicación de las nuevas tablas de amortización se produce un incremento al 18 % del coeficiente lineal máximo y la empresa quiere aplicar el mismo.

Determinemos, en primer lugar, la amortización lineal máxima en cada uno de los ejercicios.

- Amortización lineal años 2013 y 2014: 540.000 euros (15 % de 3.600.000).
- Amortización lineal años 2015 y siguientes:
  - Nueva vida útil: 5,55555 (100/18 %).
  - Como han pasado 2 años quedan 3,3333 (5,33333 – 2) de vida útil.
  - Valor neto contable: 2.520.000 euros.
  - Amortización máxima en 2015: 756.000 euros (2.520.000/3,333).

El cuadro de los gastos contables por amortización y de los gastos fiscales durante toda la vida útil del bien sería el siguiente:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Año	A. Lineal	Recup.	Límite	Gasto fiscal	Exceso	Diferencias temp.
2013	540.000	1.000.000	1.080.000	700.000	300.000	–160.000
2014	540.000	1.000.000	1.080.000	700.000	300.000	–160.000
2015	756.000	1.000.000	1.512.000	1.512.000	Faltan 88.000	–756.000
2016	756.000	600.000	1.512.000	688.000		+68.000
2017	756.000			0		+756.000
2018	252.000			0		+252.000
Suma	3.600.000	3.600.000		3.600.000		0

En el ejercicio 2015, sería gasto fiscalmente deducible el importe de 1.512.000 euros, que corresponden al 1.000.000 de euros satisfecho por la cuota de recuperación del bien en el citado ejercicio más 512.000 euros de excesos de años anteriores. Ello produce un ajuste negativo de 756.000 euros.

Asimismo entendemos que sería aplicable la disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS y tendría una deducción de la cuota por importe de 10.240 euros (2% de 512.000)

Punto 5. Pérdida por deterioro de un terreno

En el año 2015, la pérdida por deterioro del terreno, por importe de 500.000 euros, no es fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 13.2 de la LIS.

Como consecuencia de ello tendremos:

- Que el valor contable del terreno es 1.500.000 euros.
- Que el valor fiscal del terreno es 2.000.000 de euros.

Punto 6. Libertad de amortizacion para bienes cuyo valor unitario no exceda de 300 euros

De acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 e) de la LIS, podrán amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta un límite de 25.000 euros.

Por ello, la mercantil tendrá libertad de amortización para los 80 enseres adquiridos el 1 de diciembre de 2015.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El gasto contable, el gasto fiscalmente deducible y el ajuste a practicar en la base imponible serían los siguientes:

Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria
250	20.000	19.750

Punto 7. Transmisión de acciones con pérdidas a entidades del grupo

El deterioro de las acciones de Mese, SA contabilizado por la mercantil Maque, SA en el ejercicio 2014, por importe de 640.000 euros, no fue gasto fiscalmente deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 j) del TRLIS, con lo cual, en el ejercicio 2014, tendría que haber realizado un ajuste positivo de 640.000 euros.

Como consecuencia de ello tendremos:

- Que el valor contable de las acciones de Mese, SA en poder de Maque, SA es de 3.360.000 euros.
- Que el valor fiscal de las acciones de Mese, SA en poder de Maque, SA es de 4.000.000 de euros.

Al transmitir las acciones de Mese, SA a la mercantil Cua, SL, sociedad que pertenece al mismo grupo mercantil, produce el siguiente resultado contable y fiscal:

- Resultado contable: beneficio de 140.000 euros (3.500.000 – 3.360.000).
- Resultado fiscal: pérdida de 500.000 euros (3.500.000 – 4.000.000).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 11.10 de la LIS, «Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros».

Por ello, la mercantil Maque, SA en el ejercicio 2015 tendrá que realizar dos ajustes al resultado contable, siendo estos los siguientes:

- Uno negativo, por importe de 640.000 euros, que es la reversión del gasto por deterioro que no fue deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la LIS.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Otro positivo, por importe de 500.000 euros, por aplicación del artículo 11.10 de la LIS, realizando la imputación de la misma, en los términos establecidos en el citado precepto.

En conjunto, la sociedad Maque, SA tendría que realizar un ajuste negativo de 140.000 euros (640.000 – 500.000).

Punto 8. Percepción de dividendos

De acuerdo con lo establecido en el artículo 21.1 de la LIS, los dividendos o participaciones en beneficios estarán exentos cuando se cumplan los dos siguientes requisitos:

> «a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 % o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.
>
> b) La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo».

Además, se establece lo siguiente:

> «En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 % de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 %, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.
>
> El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

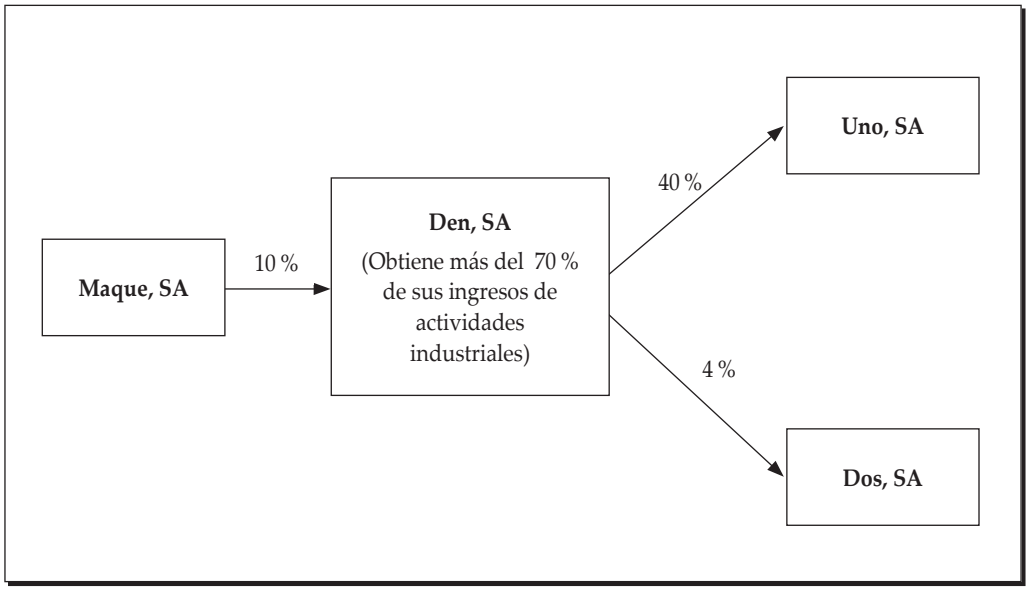
De acuerdo con el artículo 21.1 de la LIS, los dividendos percibidos por Maque, SA tendrán el siguiente tratamiento:

a) Los dividendos percibidos por una entidad financiera por importe de 43.000 euros están sujetos y no exentos, ya que participan en un porcentaje inferior al 5 % y el valor de sus participaciones es inferior a 20 millones de euros. Por supuesto no tienen derecho a ninguna deducción por doble imposición interna.

b) Los dividendos percibidos de la entidad Bon, SA, por importe de 500.000 euros, están exentos, dado que Maque, SA participa en el 30 % y tienen las participaciones más de un año. Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 500.000 euros.

c) Los dividendos percibidos de Cat, SA, por importe de 50.000 euros, están exentos ya que la participación directa junto con la indirecta es del 42 % (2 % + 50 % × × 80 %) y tienen las participaciones más de un año. Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 50.000 euros.

d) El esquema de participaciones de la entidad Maque, SA en las mercantiles es el siguiente:



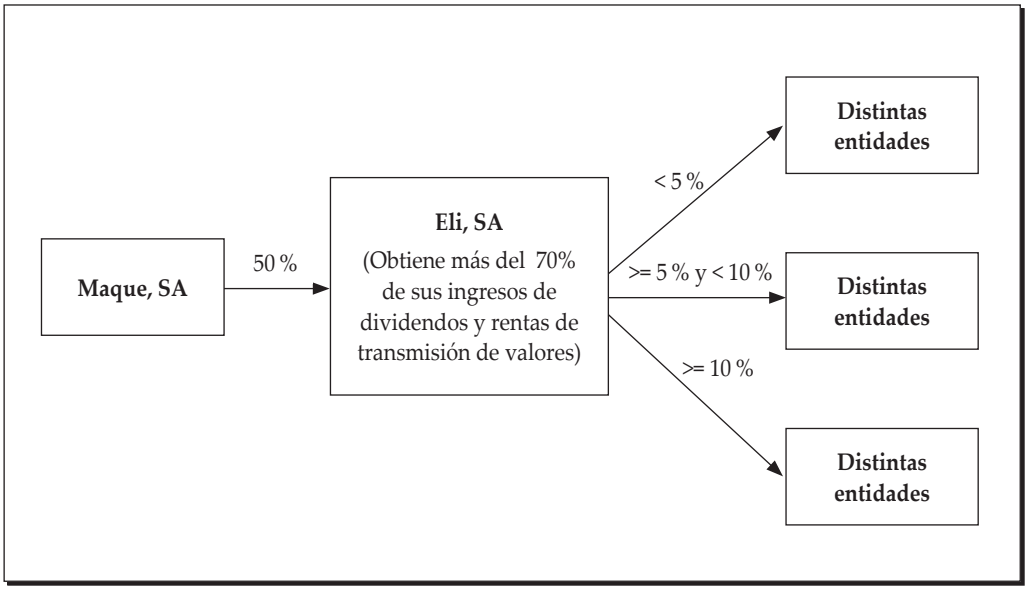
Al ser la entidad Den, SA una sociedad en la que no obtiene más del 70 % de sus ingresos de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios, no se aplica la precisión establecida en el artículo 21.1 de la LIS y por ello Maque, SA no

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tiene que participar de manera indirecta en las sociedades Uno, SA y Dos, SA, en al menos el 5 %.

Al participar Maque, SA en Den, SA en el 10 % y teniendo la participación más de un año, los dividendos percibidos de Den, SA están exentos. Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 200.000 euros.

e) El esquema de participaciones de la entidad Maque, SA en las mercantiles es el siguiente:



Al ser la entidad Eli, SA una sociedad en la que obtiene más del 70 % de sus ingresos (obtiene el 100 % de sus ingresos) de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios, se aplica la precisión establecida en el artículo 21.1 de la LIS y por ello Maque, SA tiene que participar de manera indirecta en las distintas sociedades en las que participa en, al menos, el 5 %.

Esta condición se cumple para todas aquellas entidades en las que Eli, SA participa en al menos el 10 %. Por ello, para los dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de valores, que satisfagan esas entidades a Eli, SA, y posteriormente, Eli, SA satisfaga por dividendos a Maque, SA, estarían exentos.

Pero, según establece en el último inciso el artículo 21.1 de la LIS, el requisito de tener que participar de manera indirecta en al menos el 5 %, no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participa-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

Por ello, Maque, SA no deberá cumplir la condición de participar, indirectamente, en al menos en el 5 %, en aquellas sociedades en las que Eli, SA participa en menos del 5 %, ya que los dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de participaciones de estas entidades se van a integrar en Eli, SA, sin exención y, por supuesto, sin ningún tipo de deducción por doble imposición. Este requisito, no obstante, debería ser probado por la mercantil.

De esta manera tenemos que Eli, SA satisface un dividendo a Maque, SA, en la que participa en un 50 % y, en principio, los citados dividendos estarían exentos. Sin embargo Eli, SA es una sociedad que obtiene más del 70 % de sus ingresos (obtiene el 100 % de sus ingresos) de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios, y por ello, tiene que cumplir las precisiones establecidas en los párrafos últimos del artículo 21.1 de la LIS. Y las precisiones establecidas no las cumple para todas las sociedades en las que participa, solo las cumple para dos tipos de entidades, siendo estas las siguientes:

- Las que participa Eli, SA en al menos el 10 %. Ya que en estos casos Maque, SA participa, de manera indirecta en estas sociedades, en al menos el 5 %.
- Las que participa Eli, SA en menos del 5 %. Ya que en estos casos, los dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de sus participaciones se integraran en Eli, SA sin exención.

Por ello, los dividendos repartidos por Eli, SA a Maque, SA estarán exentos parcialmente, alcanzando la exención a la parte de los dividendos repartidos por Eli, SA que provengan de dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, de las entidades que cumplen los requisitos y estando, por tanto, no exentos, los dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, de las entidades que no cumplen los requisitos.

Y como nos indica el supuesto, el 50 % del dividendo repartido, esto es, 500.000 euros (50 % de 1.000.000), provienen de entidades que no cumplen los requisitos para que los dividendos estén exentos. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 500.000 euros, y los otros 500.000 euros tributarán sin ningún tipo de exención ni de deducción por doble imposición interna.

Punto 9. Transmisión de participaciones

Con carácter general, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.3 de la LIS, los beneficios obtenidos en la transmisión de participaciones estarán exentos, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 2.1 de la LIS, es decir:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

«• Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 % o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

• La participación se deberá poseer de manera ininterrumpida un año antes de la transmisión».

Por ello, dado que se cumplen los requisitos para la transmisión de las participaciones de Tin, SL, la totalidad del beneficio obtenido por importe de 800.000 euros (2.000.000 – 1.200.000) estará exento, sin tener en consideración la cuantía del aumento de los fondos propios de la mercantil en la que participa la entidad. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 800.000 euros.

Punto 10. Transmisión de participaciones de una entidad patrimonial

De acuerdo con lo establecido en el artículo 21.5 a) de la LIS, la exención establecida en el artículo 21.3 de la citada norma no se aplicará a «aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación».

De acuerdo con lo anterior, el supuesto nos indica que la entidad Patrim, SL es una sociedad patrimonial en los términos del artículo 5.2 de la LIS. Sin embargo, esta afirmación puede ser cierta para el año 2015, que es cuando entra en vigor la LIS, y con ella el artículo 5.2 de la misma. Pero aquí hay que tener en cuenta que durante los cinco años anteriores, al no existir el citado precepto, ¿cómo se determinaría si la mercantil Patrim, SL ha sido patrimonial?

Para ello tendremos que acudir a lo establecido en la disposición adicional única del RIS que establece lo siguiente: «A los efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los periodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario».

Una vez determinada que la sociedad Patrim, SL ha sido patrimonial durante los años anteriores, de acuerdo con el artículo 21.5 de la LIS, la exención solo se aplica sobre el incremento de beneficios no distribuidos durante el tiempo de tenencia de la participación.

Por ello, dado que el incremento de los beneficios no distribuidos durante el tiempo de tenencia de la participación ha sido de 500.000 euros, del importe del beneficio obtenido en la transmisión de las participaciones de Patrim, SL, 2.200.000 euros (3.000.000 – 800.000), solo

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

estarán exentos 500.000 euros y el resto, 1.700.000 euros tributará sin ningún tipo de exención ni de deducción por doble imposición. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 500.000 euros.

Punto 11. Transmsión de participaciones con origen en una aportación no dineraria acogida al régimen especial

El artículo 21.4 de la LIS recoge dos especialidades en la aplicación de la exención por la transmisión de participaciones. Transcribimos la especialidad que recoge la letra a) del citado precepto:

> «a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VII del título VII de esta ley y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:
>
> 1.ª La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo.
>
> 2.ª La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.
>
> En este supuesto, la exención solo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en el apartado 3. En los mismos términos se integrará en la base imponible del periodo la renta diferida con ocasión de la operación acogida al capítulo VII del título VII de esta ley, en caso de aplicación parcial de la exención prevista en el apartado anterior».

En nuestro caso, Maque, SA acudió el 2 de abril de 2013 a una ampliación de capital aportando un inmueble y recibido acciones que en el 2015 se transmiten. La aportación no dineraria se acogió al régimen especial establecida en el artículo 94 del TRLIS.

La renta obtenida en la transmisión de las acciones 200.000 euros (1.800.000 – 1.600.000) estará exenta, ya que la citada renta es la diferencia positiva entre el valor de la transmisión de la participación y el valor de mercado de la misma en el momento de su adquisición por Maque, SA. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste negativo por importe de 200.000 euros

Pero además, tendrá que integrar en la base imponible mediante ajuste positivo la renta que quedó diferida al transmitir el terreno, por acogerse la aportación no dineraria al régimen especial.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El importe de la renta que quedó diferida era de 990.700 euros (1.600.000 – 500.000 × 1,2186), ya que tendríamos que aplicar los coeficientes del año 2013, que es cuando se efectuó la transmisión del terreno. Por ello, Maque, SA tendrá que realizar un ajuste positivo por importe de 990.700 euros.

Punto 12. Gastos por I+D

Detallamos, a continuación, la contabilización, el gasto fiscalmente deducible y la deducción por incentivos empresariales que Maque, SA habrá tenido en los ejercicios 2013 y 2014.

Contabilización en el año 2013 de los gastos de investigación

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
200	Investigación	1.000.000	
730	Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado intangible		1.000.000

Esta anotación contable la realizaría al final del ejercicio 2013, activando los gastos que ha tenido durante el citado ejercicio. Según la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, en su norma de registro y valoración 6.ª 1.9 b), los citados gastos de investigación se amortizarán desde el momento de su activación durante la vida útil y siempre dentro de un periodo de cinco años, es decir, desde 2014 hasta 2018.

Desde el punto de vista fiscal, en el año 2013, como los gastos de investigación están activados, se podrá aplicar la libertad de amortización que establecía el artículo 11.2 del TRLIS y, por ello, efectuará un ajuste negativo al resultado contable de –1.000.000 de euros.

Por otra parte, tendría derecho a una deducción por actividades de I+D, suponiendo que fuera este el primer año en que se hubieran realizado actividades de I+D, por importe de 420.000 euros (1.000.000 × 0,42).

Contabilización en el año 2014 de los gastos de investigación

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
200	Investigación	1.200.000	
730	Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado intangible		1.200.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Esta anotación contable la realizaría al final del ejercicio 2014, activando los gastos que ha tenido durante el citado ejercicio. Por otra parte, amortizaría los gastos de investigación contabilizados en el ejercicio 2013, en el 20 %, realizando la siguiente anotación contable:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (1.000.000 × 0,20)	200.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		200.000

Desde el punto de vista fiscal, en el año 2014, como los gastos de investigación están activados, se podrá aplicar la libertad de amortización que establecía el artículo 11.2 del TRLIS y, por ello, efectuará un ajuste negativo al resultado contable de –1.200.000 euros.

Asimismo, el gasto contabilizado por la amortización del inmovilizado intangible por importe de 200.000 euros no sería gasto fiscal, dado que la entidad aplicó la libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS en el ejercicio 2013.

Por último tendría derecho a una deducción por actividades de I+D, siendo este el segundo año en que se hubieran realizado actividades de I+D, por importe de 419.000 euros (1.000.000/2 × × 0,25 + 700.000 × 0,42).

Contabilización en el año 2015 de los gastos de desarrollo y de la propiedad industrial

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
201	Desarrollo	2.000.000	
730	Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado intangible		2.000.000

Esta anotación contable la realizaría al final del ejercicio 2015, activando los gastos que ha tenido durante el citado ejercicio.

Por otra parte, daría de alta a la propiedad industrial:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
(203)	Propiedad industrial	2.050.000	
(201)	Desarrollo		2.000.000
572	Bancos (por el pago al Registro de la propiedad industrial)		50.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por otra parte, amortizaría los gastos de investigación contabilizados en los ejercicios 2013 y 2014 en el 20 %, realizando la siguiente anotación contable:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (2.200.000 × 0,20)	440.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		440.000

Desde el punto de vista fiscal, en el año 2015, como los gastos de desarrollo están activados, se podrá aplicar la libertad de amortización que establece el artículo 12.3 de la LIS y, por ello, efectuará un ajuste negativo al resultado contable de –2.000.000 de euros.

Asimismo, el gasto contabilizado por la amortización del inmovilizado intangible por importe de 440.000 euros no sería gasto fiscal, dado que la entidad aplicó la libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS en los ejercicios 2013 y 2014.

Por último, tendría derecho a una deducción por actividades de I+D, establecida en el artículo 35 de la LIS, siendo este el tercer año en que se hubieran realizado actividades de I+D, por importe de 674.000 euros [(1.000.000 + 1.200.000)/2 × 0,25 + 950.000 × 0,42].

En resumen, en el ejercicio 2015, tendría que realizar los siguientes ajustes al resultado contable:

- Ajuste negativo de –2.000.000 de euros.
- Ajuste positivo de 440.000 euros.

Y tendría derecho a una deducción por actividades de I+D por importe de 674.000 euros.

Punto 13. Cesión y transmisión de un inmovilizado intangible

Dado que el contrato de cesión es de fecha 1 de noviembre de 2013, la entidad Maque, SA podrá optar, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésima, apartado 2, al régimen establecido en el artículo 23 de la LIS, según redacción vigente a 1 de enero de 2015.

Esta opción, según establece la disposición transitoria vigésima, apartado 3, se ejercitará a través de la declaración del periodo impositivo 2016.

De acuerdo con lo anterior, Maque, SA, en el ejercicio 2015 y siempre que se hubiera ejercitado la opción establecida en la disposición transitoria vigésima apartado 2 de la LIS, por la cesión de la propiedad industrial tendrá derecho a una reducción sobre la renta obtenida de la siguiente cuantía:

$$60\% \times (1.000.000 - 50.000) = 570.000 \text{ euros}$$

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por ello, la mercantil Maque, SA realizará un ajuste negativo de –570.000 euros.

En relación con la transmisión, la renta obtenida por la transmisión de la propiedad industrial asciende a la siguiente cuantía:

Precio de la transmisión		3.000.000,00
Valor neto contable de la propiedad industrial		391.666,67
Coste de adquisición	500.000,00	
– Amortización [50.000 × (2 + 2/12)]	108.333,33	
Renta obtenida		2.608.333,33

La reducción de la base imponible por la transmisión de la propiedad industrial sería la siguiente:

60 % de 2.608.333,33 = 1.565.000 euros

Punto 14. Gastos deducibles por atenciones a clientes y proveedores

El artículo 15 e) de la LIS establece lo siguiente:

> «No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: […]
>
> e) Los donativos y liberalidades.
>
> No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.
>
> No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo».

Los gastos por atenciones a clientes y proveedores que ha contabilizado la entidad ascienden a 352.000 euros. Dado que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2015 asciende a 52.500.000 euros, el 1 % de la citada cantidad (525.000 €) es superior a 352.000 euros, por ello los gastos por atenciones a clientes y proveedores, contabilizados y con correspondiente justificación documental serán deducibles en su totalidad.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Punto 15. Gastos financieros

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del TRLIS, la entidad, en el ejercicio 2014, se pudo deducir los 2.200.000 euros de los gastos financieros que tuvo, y dado que los citados gastos financieros no llegaron al 30 % del beneficio operativo de la entidad 3.075.000 euros (30 % de 10.250.000), la diferencia, es decir, 875.000 euros (3.075.000 – 2.200.000) incrementaría el limite de los cinco años siguientes.

En el ejercicio 2015, los gastos financieros netos han ascendido a 3.100.000 euros, y el beneficio operativo ha ascendido a 8.000.000 de euros.

En principio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la LIS, el límite del ejercicio 2015 es de 2.400.000 euros (30 % de 8.000.000), pero si a esta cantidad le sumamos 700.000 euros (parte de los 875.000 € que incrementan el límite de cinco años siguientes), nos podemos deducir la totalidad de los gastos financieros del ejercicio 2015, es decir, los 3.100.000 euros.

Y aún quedarían pendientes 175.000 euros (875.000 – 700.000) para incrementar el límite de cuatro años siguientes.

Punto 16. Reserva de capitalización

De acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la LIS, «los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 % del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior».

En este punto la Consulta de la Dirección General de Tributos número V4127/2015, de 22 de diciembre (NFC056676), se pronuncia sobre cuándo se deberá efectuar la contabilización de la dotación de la reserva de capitalización, y establece que la misma deberá producirse en el plazo previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al periodo impositivo en que se aplique la reducción.

Por otra parte, para el cálculo de los fondos propios, el artículo 25.2 de la LIS señala lo siguiente:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

«El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo:

a) Las aportaciones de los socios.

b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.

c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.

d) Las reservas de carácter legal o estatutario.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible».

De acuerdo con los datos del supuesto, los fondos propios a tener en cuenta son los siguientes:

	2014	**2015**
Capital	15.000.000	15.000.000
Prima de emisión	5.000.000	5.000.000
Reservas		
Legal		
Voluntaria	7.000.000	10.000.000
Otras aportaciones de socios		
Resultado del ejercicio	12.000.000	14.000.000
Total fondos propios a efectos del cálculo	39.000.000	44.000.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El importe de la reducción por reserva de capitalización es el 10 % × la base de la reducción por reserva de capitalización

+ Fondos propios final 2015	+44.000.000
– Resultado contable 2015	–14.000.000
– Fondos propios al inicio 2015	–39.000.000
+ Resultado contable 2014	+12.000.000
Base de la reducción por reserva de capitalización	3.000.000

La reducción de la base imponible por reserva de capitalización sería de:

300.000 euros = 10 % × 3.000.000

Por otra parte, el límite de aplicación de la reducción por reserva de capitalización del ejercicio es el 10 % de la base imponible previa.

Punto 17. Deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad

De acuerdo con el artículo 38 de la LIS, el aumento en número de los trabajadores con discapacidad en 2015 ha sido el siguiente:

Grado de discapacidad	> 0 al 33 % y < al 65 %	> 0 al 65 %
Promedio plantilla 2014	(3 + 1 × 6/12) = 3,5	2
Promedio plantilla 2015	(4 + 2 × 4/12 + 2 × 4/12 × ½) = 5	(2 + 2 × 3/12) = 2,50
Aumento de plantilla	1,5	0,5

Deducción por creación de empleo por trabajadores con discapacidad en 2015:

9.000 × 1,5 + 12.000 × 0,5 = 19.500 euros

Punto 18. Retenciones y pagos fraccionados

Las retenciones y los pagos fraccionados en el ejercicio 2015 han sido los siguientes:

Retenciones	8.170
Pagos fraccionados	1.050.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2015

Beneficio contable antes de impuestos	17.350.000
Punto 1. Operación de venta a plazos	–
Punto 2. Amortizaciones ..... 2.A) – 56.250 euros 2.B) –30.000 euros 2.C) –7.147,06 euros	–93.397,06
Punto 3- Reversión del menor gasto por amortización 2013 y 2014	–1.700.000
Punto 4. Arrendamiento financiero	–756.000
Punto 5. Deterioro de un terreno	+ 500.000
Punto 6. Bienes de cuantía inferior a 300 euros	–19.750
Punto 7. Deterioro y venta de acciones a una sociedad del grupo (–640.000 + 500.000)	–140.000
Punto 8. Percepción de dividendos ..... 8.A) – 8.B) –500.000 euros 8.C) –50.000 euros 8.D) –200.000 euros 8.D) –500.000 euros	–1.250.000
Punto 9. Transmisión de acciones	–800.000
Punto 10. Transmisión de acciones de una patrimonial	–500.000
Punto 11. Aportación no dineraria y transmisión de acciones (990.700 – 200.000)	+790.700
Punto 12. Gastos por I+D (440.000 – 2.000.000)	–1.560.000
Punto 13. Cesión y venta de propiedad industrial (–570.000 – 1.565.000)	–2.135.000
Punto 14. Atenciones a clientes y proveedores	–
Punto 15. Gastos financieros	–
	.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...	
BASE IMPONIBLE PREVIA	9.686.552,94
Punto 16. Reserva de capitalización	–300.000,00
BASE IMPONIBLE	9.386.552,94
Tipo de gravamen	28 %
CUOTA ÍNTEGRA	2.628.234,82
Deducciones por actividades de I+D	–674.000,00
Deducción creación de empleo trabajadores con discapacidad	–19.500,00
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	1.934.734,82
Deducciones por disposición transitoria trigésimo séptima de la LIS ..... (1.125 + 600 + 142,94 + 34.000 + 10.240)	46.107,94
Retenciones	8.170,00
Pagos fraccionados	1.050.000,00
CUOTA DIFERENCIAL A INGRESAR	830.456,88

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

CONTABILIDAD

LA TRANSPARENCIA EN LAS ADMINISTRACIONES LOCALES ESPAÑOLAS

M.ª Teresa Balaguer Coll

Profesora Titular de Universidad.
Departamento de Finanzas y Contabilidad.
Universitat Jaume I

M.ª Isabel Brun Martos

Profesora de Universidad.
Departamento de Economía y Empresa.
Universidad CEU Cardenal Herrera

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María Martínez Pina, don Hilario Albarracín Santa Cruz, don Manuel Gago Areces, doña Susana Gago Rodríguez y don Manuel Villasalero Díaz.

Extracto

En este trabajo se han analizado los niveles de transparencia de las entidades locales españolas de mayor tamaño, a partir de la información que publica la organización *Transparencia Internacional-España (TI-España)* para el periodo 2008-2014. Los resultados muestran que en los últimos años se ha producido un incremento de la información que de forma voluntaria divulgan los ayuntamientos. La mayor demanda por parte de los agentes económicos y sociales, que reclaman una mayor transparencia, y la presencia de casos de corrupción en el ámbito público, han provocado la aprobación de leyes que han ido en dicha dirección y que, por consiguiente, han supuesto un paso importante en materia de transparencia de la información de las administraciones públicas españolas.

Palabras claves: transparencia, ayuntamientos y corrupción.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

TRANSPARENCY IN SPANISH MUNICIPALITIES

M.ª Teresa Balaguer Coll

M.ª Isabel Brun Martos

Abstract

This article draws on information published by the organisation *Transparency International-Spain (TI-Spain)* for the period 2008-2014 to analyse levels of transparency in larger Spanish local authorities. The results show an increase in recent years in the information councils disclose voluntarily. Growing demand from economic and social agents calling for greater transparency, and cases of corruption in the public sphere have led to the approval of laws to deal with this question, and which, in consequence, represent an important step forward in the issue of transparency of information in Spanish public administrations.

Keywords: transparency, municipalities and corruption.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

1. Introducción
2. La transparencia como instrumento al servicio de la ciudadanía y herramienta en la lucha contra la corrupción
   2.1. La transparencia y las tecnologías de la información y la comunicación
3. La Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno
4. La transparencia municipal y su evolución
   4.1. Índices de transparencia elaborados por *TI-España*
   4.2. Evolución de la transparencia durante el periodo 2008-2014
   4.3. Las administraciones públicas españolas ante la aprobación de la Ley de transparencia 19/2013
5. Conclusiones

Bibliografía

Anexo 1. Indicadores para el cálculo del índice de transparencia elaborado por *TI-España*

Anexo 2. *Ranking* de los municipios con base en el índice de transparencia económico-financiera (IT)

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

1. INTRODUCCIÓN

La actual coyuntura económica en España, los continuos casos de corrupción política o la creciente pérdida de confianza en las instituciones han provocado la necesidad de aumentar la transparencia en todos los ámbitos del sector público. La transparencia es una necesidad para la ciudadanía quien, cada vez más, reclama a sus gestores públicos una mayor divulgación de información que le permita desempeñar su papel en la sociedad. El acceso a la información debe configurarse como una herramienta necesaria y un pilar fundamental en nuestras sociedades.

La falta de legislación dentro del ordenamiento español que regulara explícitamente la transparencia de las administraciones públicas y el acceso a la información ha provocado la aprobación de la Ley 19/2013, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno que pretende incrementar la transparencia en la actividad pública, garantizar el acceso a la información y establecer las obligaciones de buen gobierno a seguir por los responsables públicos. Aún así, a pesar del gran avance que ha supuesto la aprobación de esta ley en España, el texto legal aún está a la cola a nivel mundial, tal y como se analiza a continuación. Además, y gracias a los índices de transparencia elaborados por *Transparencia Internacional-España* (*TI-España*), a las administraciones españolas aún les queda recorrido para cumplir con los requisitos de transparencia exigidos por dicha ley.

En este estudio se analiza el papel de la transparencia en la prevención de la corrupción y como instrumento para intensificar la participación ciudadana en la actividad pública. Se estudian también las principales características de la nueva ley de transparencia, para después realizar un estudio detallado sobre los niveles de transparencia municipal de los ayuntamientos españoles de mayor tamaño, utilizando para ello los índices elaborados por la organización *TI-España*, durante el periodo 2008-2014. Finalmente, estudiamos el grado de preparación de las comunidades autónomas, diputaciones y municipios hacia la consecución de los requisitos que se establecen en la nueva legislación.

2. LA TRANSPARENCIA COMO INSTRUMENTO AL SERVICIO DE LA CIUDADANÍA Y HERRAMIENTA EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

Cada vez más la ciudadanía reclama una mayor divulgación de información en la medida en que pueda evaluar y juzgar la actuación de los responsables públicos. Y, más concretamente, la necesidad de información financiera, económica y presupuestaria podría verse incrementanda ante situaciones económicas no demasiado favorables, como la que atravesamos actualmente. De esta manera, y según Rodríguez *et al.* (2013), la transparencia en la información financiera es demandada por los agentes económicos y sociales con la necesidad de evaluar la eficiencia por parte de las administraciones públicas en la utilización de los recursos públicos, permitiéndoles disponer

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de dicha información en su toma de decisiones. Además, el ciudadano, como contribuyente, receptor de servicios y votante, debe ser visto como un importante usuario de la información contable pública, puesta a su disposición como un mecanismo de control (Cárcaba y García, 2008).

La transparencia, además de instrumento al servicio de la ciudadanía que le permita formar parte activamente de la actividad pública, pudiendo acceder a información de diversa índole y disponiendo así de recursos para evaluar las actuaciones de sus gobernantes, es también el medio para prevenir y luchar contra la corrupción, tratando de frenar sus efectos negativos sobre el desarrollo económico y social. La corrupción reduce el apoyo de los ciudadanos y la confianza hacia las instituciones políticas democráticas (Anderson y Tverdova, 2003), por tanto, combatir la corrupción es esencial para mejorar la calidad de la democracia.

Según el último barómetro del Centro de Investigaciones Sociológicas (febrero de 2016, estudio n.º 3128), para los españoles la corrupción es uno de los principales problemas que existe actualmente en el país, ocupando el segundo puesto y solo superado por el desempleo. El análisis de transparencia municipal que se realiza más adelante se centra en los 110 municipios españoles de mayor tamaño y capitales de provincia, que son aquellos para los que *TI-España* elabora el índice de transparencia y, según el trabajo de Villoria y Jiménez (2012), en 39 de ellos han sido investigados casos de corrupción en los últimos años.

A nivel internacional, organizaciones como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) o las Naciones Unidas han incorporado entre sus objetivos la prevención y lucha contra la corrupción, a través del papel esencial que puede jugar la transparencia, entre otras muchas medidas de ayuda a la prevención.

2.1. LA TRANSPARENCIA Y LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN

La transparencia y el acceso a la información financiera van ligados indiscutiblemente a la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). Las TIC constituyen una nueva forma para crear transparencia y fomentar la anticorrupción (Bertot *et al.*, 2010). Además, el uso de las TIC por las administraciones públicas promueve la participación pública y la confianza, generando mejoras en la calidad de la democracia (Jorge *et al.*, 2011).

El uso de las TIC favorece los procesos de divulgación de información y amplía el alcance de su contenido. Internet constituye un poderoso mecanismo de difusión de información y, cada vez más, las webs de las entidades públicas son utilizadas para difundir información de diversa índole. «Las ventajas de internet para la difusión de información han indicado claramente la posibilidad de aumentar la transparencia en la vida pública» (Serrano *et al.*, 2009).

Así pues, y tal y como se analiza en el siguiente apartado, la nueva ley de transparencia regula que la información que debe publicarse de acuerdo con lo establecido en la ley debe hacerse

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

en las correspondientes sedes electrónicas o sitios web de las distintas administraciones y entidades públicas. De esta manera, todas las ventajas de la utilización de internet son aprovechadas para cumplir con el objetivo de incrementar la transparencia y la divulgación de información, facilitando el derecho de la ciudadanía de acceder a la información pública.

3. LA LEY 19/2013 DE TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA Y BUEN GOBIERNO

Mediante la aprobación de la Ley 19/2013, España cuenta con una legislación que regula explícitamente la transparencia de la administración pública y el acceso a la información. De este modo, ha dejado de ser uno de los pocos países europeos que no contaban aún con una ley de estas características.

Hasta ese momento, las referencias en la legislación española en cuanto a transparencia y derecho de acceso a la información pública habían sido muy limitadas. Pero con la aprobación de la Ley 19/2013, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, se ha dado un paso importante en materia de transparencia de la información de las administraciones públicas. Dicha ley pretende incrementar la transparencia en la actividad pública, garantizar el acceso a la información y establecer las obligaciones de buen gobierno a seguir por los responsables públicos. Según el propio texto legal: «La presente ley tiene un triple alcance: incrementa y refuerza la transparencia en la actividad pública –que se articula a través de obligaciones de publicidad activa para todas las Administraciones y entidades públicas–, reconoce y garantiza el acceso a la información –regulado como un derecho de amplio ámbito subjetivo y objetivo– y establece las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento –lo que se convierte en una exigencia de responsabilidad para todos los que desarrollan actividades de relevancia pública–».

La Ley 19/2013 considera la transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno como los pilares básicos de toda acción política. De esta manera, el texto legal regula los principios de publicidad activa a los que estarán sometidas las administraciones y entidades públicas, determinando qué información deberá ser divulgada y publicada en las sedes electrónicas o sitios web de cada entidad, siendo clasificada en información institucional, organizativa y de planificación, información de relevancia jurídica e información económica, presupuestaria y estadística. Además, para facilitar a los ciudadanos el acceso a toda aquella información que debe ser publicada, la ley contempla la creación de un Portal de la Transparencia.

El control sobre los niveles de cumplimiento será realizado por el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, organismo público creado, según el artículo 34 de la presente ley, para «promover la transparencia de la actividad pública, velar por el cumplimiento de las obligaciones de publicidad, salvaguardar el ejercicio de derecho de acceso a la información pública y garantizar la observancia de las disposiciones de buen gobierno». Por ello, estará entre sus funciones el asesoramiento en cuestiones de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno la

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

promoción de actividades de formación para el mayor conocimiento de lo regulado por la ley, la adopción de recomendaciones para el cumplimiento más adecuado de las obligaciones exigidas por el texto legal o la evaluación del cumplimiento de la ley.

La segunda parte de la ley hace referencia a las pautas de buen gobierno, estableciendo los principios generales y de actuación que deberán seguir los responsables públicos, así como la definición de las infracciones previstas y el régimen sancionador aplicable.

Aun así y a pesar del avance realizado, según el *Global Right to Information Rating*, que analiza la calidad de las leyes de acceso a la información a nivel internacional, la nueva ley de transparencia española es valorada únicamente con 70 puntos sobre 150, quedando en la posición número 73 de un total de 97 países y muy por debajo de países con bajos niveles de desarrollo. Los primeros puestos en la lista, tras el análisis de 61 indicadores que sirven para evaluar la calidad de las leyes de cada país, los ocupan países como Serbia (135 puntos), La India (130), Eslovenia (129) o Liberia (126). Sin embargo, países europeos con altos niveles de desarrollo ocupan algunas de las últimas plazas de la clasificación, como Austria (37), Alemania (52), Bélgica (56) o Italia (57)[1].

4. LA TRANSPARENCIA MUNICIPAL Y SU EVOLUCIÓN

4.1. ÍNDICES DE TRANSPARENCIA ELABORADOS POR *TI-ESPAÑA*

TI-España forma parte de la organización no gubernamental *Transparency International*, institución destinada a la lucha contra la corrupción a nivel nacional e internacional, definiendo como el mejor instrumento para conseguirlo, el fomento y la promoción de la transparencia de las instituciones públicas. *TI-España* sigue esa línea de actuación para combatir la corrupción, trabajando para conseguir incrementar la apertura informativa de las instituciones públicas españolas. Una de las principales aportaciones de esta organización es la elaboración de un conjunto de índices sobre transparencia de las administraciones públicas como, por ejemplo, el Índice de Transparencia de los Ayuntamientos (ITA), el Índice de Transparencia de las Comunidades Autónomas (INCAU) o el Índice de Transparencias de las Diputaciones (INDIP). Además, entre sus funciones se encuentra también la organización de seminarios con la corrupción o la reciente creación de un Portal de Transparencia Pública.

La transparencia municipal es medida por *TI-España* desde 2008, habiéndose creado cinco ediciones del índice desde entonces, correspondientes a los años 2008, 2009, 2010, 2012 y 2014. En 2008 se evaluaron un total de 100 ayuntamientos, aumentando la muestra a 110 en las ediciones posteriores.

TI-España ha elaborado un cuadro de 80 indicadores[2] que permiten evaluar el grado de transparencia y divulgación de información de cada uno de los municipios evaluados. Durante cada

---

1 Véase la página web: *http://www.rti-rating.org/country_data.php.*

2 En el anexo 1 se incluyen los indicadores que utiliza *TI-España* para el estudio de la transparencia.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

una de las ediciones del índice, los responsables de la organización envían a cada ayuntamiento un cuestionario *prerrelleno* con todos los indicadores, basado en la observación previa de las webs municipales. Durante un plazo establecido, el ayuntamiento tendrá tiempo para incorporar algunos de los indicadores y hacer constancia de ello en el listado de ítems enviado, antes de ser reenviado a la organización. De esta manera, tal y como apunta *TI-España*, la elaboración del ITA fomenta la cultura informativa de los ayuntamientos, al disponer de un plazo para incorporar en sus webs municipales la información que es valorada, por tanto, además de aumentar sus puntuaciones globales, se pretende conseguir con esto que las administraciones municipales presenten esa información útil que fomente el acercamiento entre la entidad pública y la ciudadanía.

El conjunto de indicadores se agrupa en distintas áreas que permiten crear subíndices de transparencia dentro del índice global de transparencia: información sobre la corporación municipal, relaciones con los ciudadanos y la sociedad, transparencia económico-financiera, transparencia en las contrataciones de servicios, transparencia en materias de urbanismo y obras públicas y el subíndice creado a partir de 2012 correspondiente a los indicadores de la nueva ley de transparencia.

Con este conjunto de indicadores, se establece la puntuación correspondiente a la transparencia global y a los subíndices de transparencia de cada ayuntamiento, que va desde 0 hasta 100 puntos, estableciéndose a su vez una clasificación del conjunto de municipios.

4.2. EVOLUCIÓN DE LA TRANSPARENCIA DURANTE EL PERIODO 2008-2014

En términos generales, los resultados muestran una mejora creciente del nivel de transparencia municipal. Los gobiernos se han visto motivados a incrementar sus niveles de divulgación para subir posiciones en la clasificación y así aumentar el acercamiento con los ciudadanos. Según informa *TI-España*, un gran número de ayuntamientos ha creado progresivamente un apartado especial dentro de sus webs municipales dedicado a la transparencia, incluso haciendo referencia directa a los indicadores del ITA. Además, algunos municipios que por tamaño no están dentro del objeto de estudio de *TI-España* han mostrado su interés solicitando voluntariamente ser evaluados, habiendo sido aceptada su solicitud por parte de la organización.

Si nos centramos en la evolución de la transparencia para el periodo 2008-2014, en la **tabla 1** puede observarse como las puntuaciones medias correspondientes al índice de transparencia global han crecido considerablemente, pasando de 52,1 puntos en 2008 a 85,2 puntos en 2014. Esta evolución creciente se observa para todas las áreas, aunque fundamentalmente el aumento más destacado de transparencia es el producido en la transparencia económico-financiera[3], donde la media en 2008 era de tan solo de 29,1 puntos, situándose en 2014 en 90 puntos sobre 100.

[3] En el anexo 2 se incluyen los niveles medios de transparencia económico-financiera en los ayuntamientos objeto de estudio durante el periodo 2008-2014.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Tabla 1. **Evolución de los niveles de transparencia media global y por áreas**

	2008	2009	2010	2012	2014
Transparencia global	52,1	64,0	70,2	70,9	85,2
Información sobre la corporación local	69,6	71,4	68,1	72,2	86,3
Relaciones con los ciudadanos y la sociedad	69,0	71,4	77,3	76,3	86,8
Transparencia económico-financiera	29,1	49,1	63,8	71,2	90,0
Transparencia en las contrataciones de servicios	37,3	58,3	70,1	68,6	74,1
Transparencia en materias de urbanismo y obras públicas	48,4	67,0	72,2	77,6	85,8
Indicadores ley de transparencia	–	–	–	57,4	81,2

Nota: En los años 2008 y 2009 la muestra es de 100 ayuntamientos y en los años 2010, 2012 y 2014 es de 110.

Fuente: Transparencia Internacional España.

Ahora bien, observando los valores medios no podemos conocer cómo se han distribuido estos niveles de transparencia económico-financiera en los últimos años. Así pues, con el fin de conocer el aspecto de la distribución, se realiza una estimación no paramétrica de las funciones de densidad de dichos niveles de transparencia. En el **gráfico 1** se aprecia como inicialmente las entidades se concretaban básicamente en único grupo (**gráfico a**), donde los niveles de transparencia eran muy bajos, mientras que en los años posteriores se observan dos modas bien diferenciadas, indicando que hay dos grupos de entidades: aquellas que son transparentes y aquellas otras que, por el contrario, deberían realizar un esfuerzo por mejorar este tipo de información. Asimismo, se aprecia como este grupo de entidades menos transparentes se va reduciendo a lo largo del tiempo y en el último año el grupo de entidades menos transparentes es casi inexistente (**gráficos b, c, d, e**).

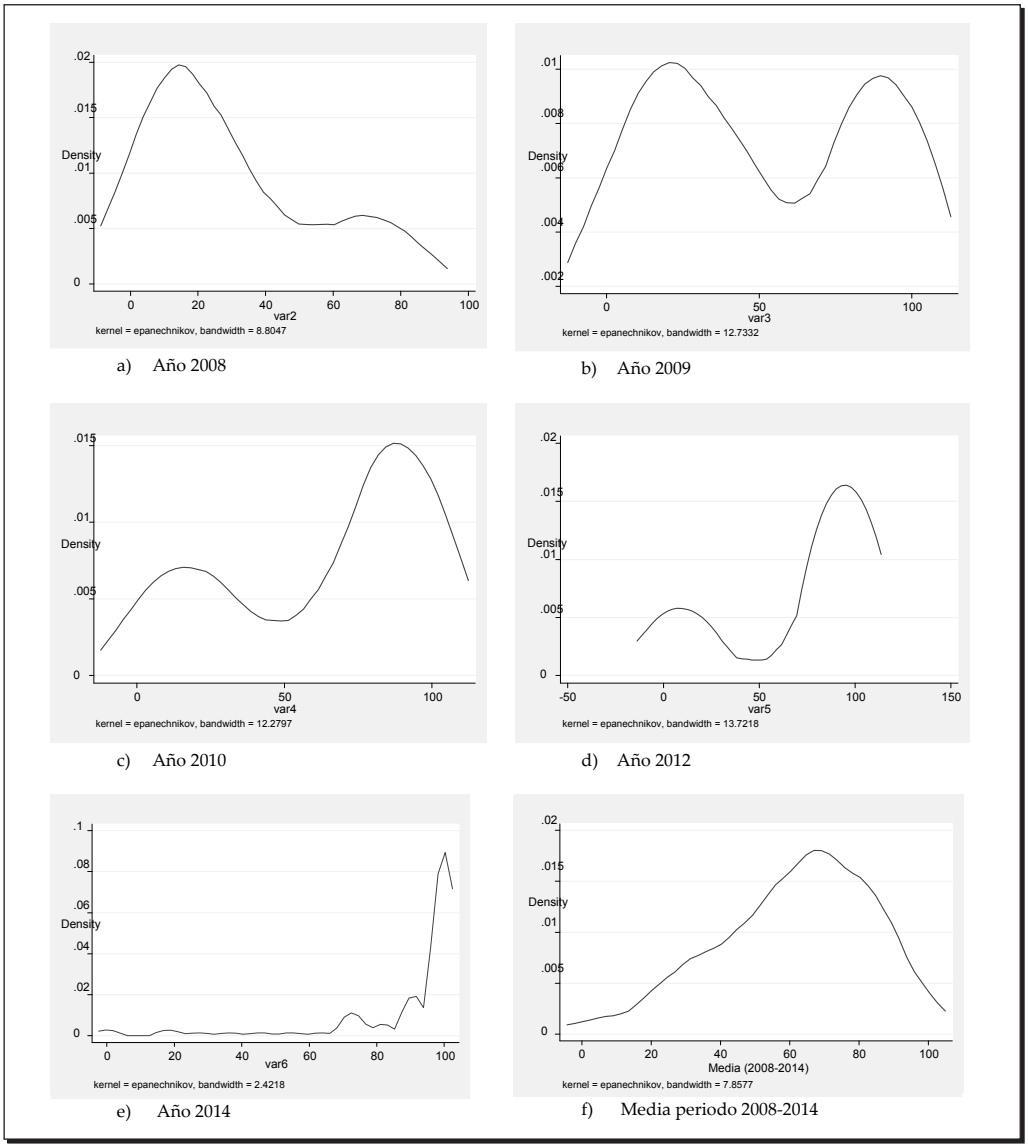
4.3. LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ESPAÑOLAS ANTE LA APROBACIÓN DE LA LEY DE TRANSPARENCIA 19/2013

En las últimas ediciones del ITA (2012 y 2014), se ha incorporado un conjunto de indicadores relativos a la Ley 19/2013 de transparencia, incluyéndose aquella información que debe ser obligatoria con la aprobación de dicha ley, con el objetivo de evaluar el grado de preparación de los ayuntamientos respecto a la nueva información que les es requerida a los ayuntamientos. De esta manera se incorporaron un conjunto de 15 indicadores clasificados en cuatro grupos: a) planificación y organización del ayuntamiento; b) contratos, convenios y subvenciones; c) altos cargos del ayuntamiento y entidades participadas, y d) información económica y presupuestaria.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Los resultados obtenidos en 2012 para este índice en los 110 municipios evaluados muestran la existencia de diferencias significativas entre ayuntamientos. La puntuación media para este subíndice fue de 57,4 puntos, la más baja en comparación con el resto de subíndices. Sin embargo, este índice mejoró considerablemente, pasando de 57,4 puntos en el año 2012 a 81,2 puntos en el 2014, y situándose en valores similares al resto de áreas analizadas (**tabla 1**).

Gráfico 1. **Funciones de densidad de la transparencia económico-financiera**



a) Año 2008 b) Año 2009

c) Año 2010 d) Año 2012

e) Año 2014 f) Media periodo 2008-2014

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Si se analiza por tramos de población se aprecia que para todo el periodo analizado (2008-2014), en términos medios, los municipios más grandes son más transparentes en el índice de transparencia calculado por *TI-España*. Estos valores pueden ser indicativos de que los municipios más grandes disponen de mayores recursos y pueden contar con mayores recursos y gestores cualificados para mostrar más información en sus páginas web.

5. CONCLUSIONES

En este estudio se ha analizado la evolución de los niveles de la transparencia de las entidades locales españolas de mayor tamaño, a partir de la información que publica la organización *Transparencia Internacional-España*, para el periodo 2008-2014. El estudio muestra que, en términos generales, se ha producido un incremento de la información que de forma voluntaria divulgan los ayuntamientos. La mayor demanda por parte de los agentes económicos y sociales, que reclaman una mayor transparencia ante la presencia de casos de corrupción en el ámbito público, ha provocado la aprobación de leyes que han ido en dicha dirección y que, por consiguiente, han supuesto un paso importante en materia de transparencia de la información de las administraciones públicas españolas. Esta evolución creciente se observa para todas las áreas analizadas por la organización *TI-España*, aunque fundamentalmente el aumento más destacado de transparencia es el producido en la transparencia económico-financiera.

Bibliografía

Anderson, C. J. y Tverdova, Y. V. [2003]: «Corruption, political allegiances, and attitudes toward government in contemporary democracies», *American Journal of Political Science* 47 (1), págs. 91-109.

Bertot, J. C.; Jaeger, P. T. y Grimes, J. M. [2010]: «Using ICTs to create a culture of transparency: E-government and social media as openness and anti-corruption tools for societies», *Government Information Quarterly* 27 (3), págs. 264-271.

Cárcaba García, A. y García-García, J. [2008]: «Determinantes de la divulgación de información contable a través de internet por parte de los gobiernos locales», *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 37 (137), págs. 63-84.

Jorge, S.; Moura, P.; Pattaro, A. F. y Lourenço, R. P. [2011]: «Local government financial transparency in Portugal and Italy: a comparative exploratory study on its determinants», *13th Biennial CIGAR Conference, Bridging Public Sector and Non-Profit Sector Accounting*.

Rodríguez, M. P.; Royo, S.; Alcaide, L. y Caba, C. [2013]: *La difusión de información financiera pública en internet*, AECA, Madrid.

Serrano-Cinca, C.; Rueda-Tomás, M. y Portillo-Tarragona, P. [2009]: «Factors influencing e-disclosure in local public administrations», *Environment and planning C: Government & policy* 27 (2), págs. 355-378.

Villoria, M. y Jiménez, F. [2012]: «La corrupción en España (2004-2010): datos, percepción y efectos», *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, núm. 138, págs. 109-134.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ANEXO 1

INDICADORES PARA EL CÁLCULO DEL ÍNDICE DE TRANSPARENCIA ELABORADO POR *TI-ESPAÑA* (total de indicadores: 80)

A) INFORMACIÓN SOBRE LA CORPORACIÓN MUNICIPAL (18)

1. Información sobre los cargos electos y el personal del ayuntamiento (6)

1. Se especifican datos biográficos del alcalde/sa y de los concejales/as del ayuntamiento (*mínimo de cuatro líneas cada uno*).
2. Se especifican las direcciones electrónicas del alcalde/sa y de cada uno de los concejales/as del ayuntamiento.
3. Se publica la agenda institucional del alcalde/sa (*en un apartado específico de la web*).
4. Se publica de forma completa la relación de puestos de trabajo (RPT) del ayuntamiento.
5. Se publica en un apartado específico de la web la relación individualizada de *cargos (puestos) de confianza* del ayuntamiento, y el importe individual o colectivo de sus retribuciones.
6. Se publica la Oferta Pública de Empleo del ayuntamiento, y el desarrollo y ejecución de la misma.

2. Información sobre la organización y el patrimonio del ayuntamiento (6)

7. Se especifican los diferentes órganos de gobierno y sus respectivas funciones (incluidos, en su caso, juntas de distrito o barrios).
8. Se especifican los datos básicos de órganos descentralizados, entes instrumentales y sociedades municipales, así como enlaces a las webs de los mismos (*si el ayuntamiento no tuviera estos organismos se indicará expresamente en la web*).
9. Se publica de forma completa la relación de puestos de trabajo (RPT) o plantillas de personal de los órganos descentralizados, entes instrumentales y sociedades municipales, indicándose de forma expresa los cargos de confianza en ellos existentes (*si el ayuntamiento no tuviera estos organismos se indicará expresamente en la web*).
10. Está aprobada/o y se publica la Agenda Local 21, y/o el Plan Estratégico (o mapa estratégico) municipal.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

11. Se publica la relación detallada de *vehículos oficiales* (propios o alquilados) adscritos al ayuntamiento.
12. Se publica el inventario de bienes y derechos del ayuntamiento.

3. Información sobre normas e instituciones municipales (6)

Se publica la siguiente información de los órganos de gobierno municipales:

13. Órdenes del día previas de los plenos municipales.
14. Actas íntegras de los plenos municipales.
15. Acuerdos completos de las juntas de gobierno, y las actas íntegras cuando actúen por delegación del pleno.
16. Se pueden seguir en directo en la web y/o quedan almacenados en la misma los vídeos de los plenos municipales.
17. Existe y se publica un «Código ético o de buen gobierno» del ayuntamiento (preferentemente adaptado al código de buen gobierno local aprobado por unanimidad de los grupos políticos en la FEMP).
18. Se publican las resoluciones judiciales (*íntegras o un enlace a sus contenidos*) que afecten al ayuntamiento (*en el orden contencioso, laboral, etc.*) (*Si no las ha habido, se indicará expresamente en la web*).

B) RELACIONES CON LOS CIUDADANOS Y LA SOCIEDAD (16)

1. Características de la página web del ayuntamiento (2)

19. Se ha implantado un portal *(o sección específica) de transparencia* en la web del ayuntamiento.
20. Existe un *buscador interno* claramente visible en la web del ayuntamiento.

2. Información y atención al ciudadano (9)

21. Se puede ver en la *portada* de inicio el mapa de la propia web del ayuntamiento.
22. Se publican datos sobre las preguntas recibidas de los ciudadanos u organizaciones.
23. Se publica el catálogo general de servicios, así como las sedes de los servicios y equipamientos de la entidad, con dirección, horarios de atención al público y enlaces a sus páginas web y/o direcciones de correo electrónico.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

24. Se publica el catálogo actualizado de los procedimientos administrativos de su competencia, con indicación de su objeto, trámites, plazos, sentido del silencio administrativo, y en su caso formularios asociados, especificando los susceptibles de tramitación electrónica.
25. Se informa en la web sobre situación y cortes en el tráfico, y/o incidencias en los servicios municipales.
26. Se recoge en la web información actualizada sobre la situación medioambiental (contaminación del aire y acústica) en el municipio.
27. Se contempla en la web municipal un espacio para que expresen sus opiniones y propuestas los grupos políticos municipales.
28. Se contempla en la web un espacio reservado para las diferentes asociaciones de vecinos del municipio, y se publica una relación de los temas o preguntas formuladas por dichas asociaciones.
29. Existen en la web municipal foros de discusión o perfiles de redes sociales.

3. Grado de compromiso para con la ciudadanía (5)

30. Existe y se publica un reglamento de participación ciudadana (*si no existe, se indicará expresamente en la web*).
31. Existen y se informa sobre los consejos municipales y/u otros canales de participación ciudadana (foros ciudad, consejos sociales de urbanismo...) y se publican sus acuerdos, informes o propuestas (*si no existen los mismos, se indicará expresamente en la web*).
32. Se posibilitan las sugerencias y la participación ciudadana en la elaboración de los planes económicos y presupuestos municipales.
33. Existe y se informa sobre una/s carta/s de servicios municipales, y del grado de cumplimiento de los compromisos establecidos en la/s misma/s.
34. Existen y se publican los resultados de encuestas sobre prestación de los servicios (*si no se han realizado encuestas, se indicará expresamente en la web*).

C) TRANSPARENCIA ECONÓMICO-FINANCIERA (11)

1. Información contable y presupuestaria (5)

35. Se publican las modificaciones presupuestarias aprobadas por el pleno municipal, o por la junta de gobierno, alcalde o concejal delegado.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

36. Se publican los presupuestos de los órganos descentralizados, entes instrumentales y sociedades municipales (*en un apartado específico de la web*); (*si el ayuntamiento no tuviese estos organismos, se indicará expresamente en la web*).

37. Se publican los informes en relación con la estabilidad presupuestaria emitidos por la autoridad independiente de responsabilidad fiscal (*si no los hubiese, se indicará ello expresamente en la web*).

Se publican los siguientes indicadores financieros:

38.* Autonomía fiscal (derechos reconocidos netos de ingresos tributarios/derechos reconocidos netos totales).

39. Capacidad o necesidad de financiación en términos de estabilidad presupuestaria (superávit o déficit).

(Ley Orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera)

2. Transparencia en los ingresos, gastos y deudas municipales (6)

Se publican los siguientes indicadores, relacionados con los ingresos y gastos:

40.* Ingresos fiscales por habitante (ingresos tributarios/n.º habitantes).

41.* Gasto por habitante (obligaciones reconocidas netas/n.º habitantes).

42.* Inversión por habitante [obligaciones reconocidas netas (cap. VI y VII)/n.º habitantes].

43.* Periodo medio de cobro [derechos pendientes de cobro (cap. I a III) × 365/derechos reconocidos netos)].

44. Se publican los informes trimestrales relativos a las medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de pago a proveedores (art. 16.7 de la Orden Ministerial HAP/2012/2015) (*Si no los hubiera se indicará expresamente en la web*).

45. Se publica el importe de la deuda pública municipal consolidada y su evolución en comparación con ejercicios anteriores.

---

* Estos indicadores son obligatorios en la contabilidad de los ayuntamientos, según la Instrucción del modelo normal de contabilidad local vigente.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

D) TRANSPARENCIA EN LAS CONTRATACIONES Y COSTES DE LOS SERVICIOS (4)

1. Procedimientos de contratación de servicios (2)

46. Se informa sobre la composición, forma de designación y convocatorias de las mesas de contratación.
47. Se publican las actas de las mesas de contratación (*mediante un enlace directo y específico en la web para esta información*).

2. Suministradores y costes de los servicios (2)

48. Se publica la lista y/o la cuantía de las operaciones con los proveedores, adjudicatarios y contratistas más importantes del ayuntamiento.
49 Se publica información sobre el coste efectivo de los servicios financiados con tasas o precios públicos.

E) TRANSPARENCIA EN MATERIAS DE URBANISMO, OBRAS PÚBLICAS Y MEDIO AMBIENTE (15)

1. Planes de ordenación urbana y convenios urbanísticos (6)

50. Está publicado el Plan General de Ordenación Urbana (PGOU) y los mapas y planos que lo detallan.
51. Se publican las políticas y programas del ayuntamiento relativos al medio ambiente, así como los informes de seguimiento de los mismos.
52. Se publican los estudios de impacto ambiental, paisajísticos y evaluaciones del riesgo relativos a elementos medioambientales (*si no han realizado estos estudios, se indicará expresamente en la web*).
53. Se publican (y se mantienen publicados) las modificaciones aprobadas del PGOU y los planes parciales aprobados.
54. Se publica información precisa de los convenios urbanísticos del ayuntamiento y de las actuaciones urbanísticas en ejecución.
55. Se publica información precisa sobre los usos y destinos del suelo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2. Anuncios y licitaciones de obras públicas (3)

56. Se publica información precisa de la normativa vigente en materia de gestión urbanística del ayuntamiento.

57. Se publican los proyectos, los pliegos y los criterios de licitación de las obras públicas.

58. Se publican las modificaciones, reformados y complementarios de los proyectos de las obras más importantes (*mediante un enlace directo y específico en la web) (si no los ha habido, se indicará expresamente en la web*).

3. Información sobre concurrentes, ofertas y resoluciones (2)

59. Se publica el listado de empresas que han concurrido a la licitación de las obras públicas.

60. Se publica el nombre de las empresas que han realizado las obras públicas más importantes.

4. Obras públicas, urbanismo e infraestructuras (4)

61. Se aporta información precisa sobre cada una de las obras más importantes de infraestructura que están en curso (objetivos de la obra y responsable municipal; contratista/s responsable/s; importe presupuestado; periodo de ejecución).

62. Se difunde periódicamente (al menos semestral) información sobre las obras de infraestructura realizadas, y/o las aprobadas pendientes de ejecución (informes, comunicados, notas de prensa, etc.).

Se publican los siguientes indicadores:

63. Inversión en infraestructuras por habitante: gastos del ejercicio (ejecutados) en inversión (capítulo 6) en infraestructuras/n.º habitantes.

64. Proporción de ingresos del urbanismo: ingresos derivados del urbanismo/ingresos totales (*se indicarán en la web los conceptos incluidos como ingresos urbanísticos: licencias urbanísticas, IBI, ICIO, aprovechamiento urbanístico, enajenación de terrenos, etc.*).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

F) INDICADORES LEY DE TRANSPARENCIA (16)

1. Planificación y organización del ayuntamiento (3)

65. Se publican los planes y programas anuales y plurianuales en los que se fijan objetivos concretos, así como las actividades, medios y tiempo previsto para su consecución.

66. Se publica un organigrama actualizado que permite identificar a los responsables de los diferentes órganos, así como sus funciones y relaciones de dependencia.

67. Se publican los informes internos de los órganos de asesoramiento jurídico y de la intervención, una vez que son definitivos (*si no hubiera habido informes de este tipo, se indicará expresamente en la web*).

2. Contratos, convenios y subvenciones (6)

68. Se publican todos los contratos formalizados, con indicación del objeto, el importe de licitación y de adjudicación, el procedimiento utilizado, los instrumentos a través de los que en su caso se haya publicitado, el número de licitadores participantes en el procedimiento y la identidad de los adjudicatarios.

69. Se publican las modificaciones de los contratos formalizados (*mediante un enlace directo y específico en la web*).

70. Se publican periódicamente (como mínimo trimestralmente) los contratos menores formalizados con información detallada de sus importes y adjudicatarios (*mediante un enlace directo y específico en la web*).

71. Se publican datos estadísticos sobre el porcentaje en volumen presupuestario de contratos adjudicados a través de cada uno de los procedimientos previstos en la legislación de contratos del sector público.

72. Se publica la relación de los convenios suscritos, con mención de las partes firmantes, su objeto y en su caso las obligaciones económicas convenidas.

73. Se publican las subvenciones y ayudas públicas concedidas, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiarios.

3. Altos cargos del ayuntamiento y entidades participadas (3)

74. Se publican las retribuciones percibidas por los altos cargos (al menos de los cargos electos y en su caso directores generales) del ayuntamiento y los máximos responsables de las entidades participadas por el mismo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

75. Se hacen públicas las indemnizaciones percibidas con ocasión del abandono de los cargos (s*i no las ha habido, se indicará expresamente en la web*).

76. Se publica el *Registro de Intereses de Actividades y de Bienes* de los altos cargos del ayuntamiento (contemplado en la Ley de Bases de Régimen Local).

4. Información económica y presupuestaria (4)

77. Se publica la relación de inmuebles (oficinas, locales, etc.), tanto propios como en régimen de arrendamiento, ocupados y/o adscritos al ayuntamiento.

78. Se publican los presupuestos del ayuntamiento, con descripción de las principales partidas presupuestarias e información actualizada (*al menos trimestralmente*) sobre su estado de ejecución.

79. Se publican las cuentas anuales/cuenta general del ayuntamiento (balance, cuenta de resultado económico-patrimonial, memoria y liquidación del presupuesto).

80. Se publican los Informes de auditoría de cuentas y/o los de fiscalización por parte de los órganos de control externo (Cámara o Tribunal de Cuentas), tanto los del ayuntamiento como los de las entidades del sector público municipal.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ANEXO 2

RANKING DE LOS MUNICIPIOS CON BASE EN EL ÍNDICE DE TRANSPARENCIA ECONÓMICO-FINANCIERA (IT). VALORES MEDIOS PARA EL PERIODO 2008-2014

Municipio	IT	Municipio	IT
Bilbao	97,00	Palma de Mallorca	63,80
Gijón	96,00	El Ejido	62,18
Sant Cugat del Vallés	96,00	Murcia	60,84
Sabadell	94,58	Zaragoza	60,36
Roquetas de Mar	92,78	Soria	60,34
Madrid	92,38	Torrevieja	60,00
Oviedo	91,78	Torrent	59,84
Barcelona	90,42	Las Rozas	59,58
Vigo	89,74	Alcalá de Henares	58,90
Alcobendas	89,20	Pontevedra	58,68
Avilés	88,50	Córdoba	58,00
Getxo	85,88	Ourense	57,86
Rubí	84,22	Ferrol	57,70
Santa Coloma de Gramenet	84,06	Orihuela	57,64
Mataró	84,00	Jerez de la Frontera	57,18
Segovia	83,92	Lorca	56,54
Reus	81,98	Cornellá de Llobregat	55,98
Palencia	81,94	Toledo	55,64
Manresa	80,94	Fuenlabrada	53,90
Terrassa	79,34	Parla	53,08
Cuenca	78,92	Valladolid	52,36

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Municipio	IT	Municipio	IT
.../...			
Getafe	78,52	Santa Cruz de Tenerife	51,76
Albacete	78,42	Badalona	51,62
Málaga	78,00	Torrejón de Ardoz	51,54
Santiago de Compostela	77,70	Burgos	47,10
A Coruña	77,16	Chiclana de la Frontera	45,54
Puerto de Santa María	77,12	León	45,20
Guadalajara	76,82	Cádiz	44,90
Sant Boi de Llobregat	76,58	Dos Hermanas	44,56
Coslada	76,42	Leganés	44,48
Castellón de la Plana	76,38	Marbella	40,36
Lugo	76,20	Alicante	36,96
Hospitalet de Llobregat	76,16	Ciudad Real	36,32
Móstoles	75,74	Jaén	36,24
Alcorcón	73,56	Pozuelo de Alarcón	34,60
San Sebastián-Donostia	73,06	Ávila	32,84
Barakaldo	70,58	San Cristóbal de Laguna	32,74
Elche	70,30	Salamanca	31,50
Lérida	70,30	Cáceres	30,82
Gandía	70,22	Valencia	30,78
Cartagena	69,66	San Fernando	30,62
Vitoria	69,56	Algeciras	30,42
Tarragona	69,48	Teruel	29,18
Sevilla	66,84	Talavera de la Reina	27,44
			.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Municipio	IT	Municipio	IT
.../...			
Pamplona	66,08	Zamora	26,22
Las Palmas de Gran Canaria	65,92	Telde	20,46
Girona	65,66	Huelva	16,54
Santander	65,50	Almería	7,12
Logroño	65,16	Granada	4,56
Huesca	64,16	Badajoz	3,54

Fuente: Elaboración propia a partir de la información obtenida de *TI-España*.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

CONTABILIDAD

NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 9 DE FEBRERO DE 2016 (I)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF

Extracto

El pasado 16 de febrero de 2016 se publicó en BOE la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

La resolución se divide en 22 artículos, repartidos en 10 capítulos, una disposición derogatoria y una disposición final.

- Capítulo I: Disposiciones generales (arts. 1 y 2).
- Capítulo II: Activos y pasivos por impuesto corriente (arts. 3 y 4).
- Capítulo III: Activos y pasivos por impuesto diferido (arts. 5 a 7).
- Capítulo IV: Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales (art. 8).
- Capítulo V: Regímenes especiales de tributación (arts. 9 a 11).
- Capítulo VI: Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades (art. 12).
- Capítulo VII: Cuentas anuales consolidadas (arts. 13 a 17).
- Capítulo VIII: Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios (art. 18).
- Capítulo IX: Criterios simplificados (arts. 19 a 21).
- Capítulo X: Normas de elaboración de las cuentas anuales (art. 22).

El presente trabajo pretende realizar un análisis de las normas y criterios de valoración contenidos en los dos primeros capítulos de la mencionada resolución, a través de ejemplos de aplicación práctica que puedan ayudar al profesional y estudioso de la contabilidad a una mejor comprensión de estas normas.

Palabras claves: ICAC, impuesto sobre beneficios, valor contable, base fiscal, impuesto corriente e impuesto diferido.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ACCOUNTING, VALUATION AND PREPARATION STANDARDS OF THE ANNUAL ACCOUNTS FOR THE ACCOUNTING OF INCOME TAX. ORDER OF THE ICAC OF FEBRUARY 9, 2016 (I)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Abstract

On February 16, 2016 the Spanish Gazette (BOE) published the Resolution of the Official Institute for Accounting and Auditing, dated February 9, 2016, laying down the rules for registration, measurement and preparation of the annual accounts in respect of Income Tax accounting.

The resolution is divided into 22 articles along 10 chapters, and includes a derogatory and a final provision.

- Chapter I: General provisions (articles 1 and 2).
- Chapter II: Assets and liabilities for current income tax (articles 3 and 4).
- Chapter III: Deferred tax assets and liabilities (articles 5 to 7).
- Chapter IV: Deferral of permanent differences and other tax benefits (article 8).
- Chapter V: Special tax regimes (articles 9 to 11).
- Chapter VI: Foreign taxes of a similar nature to Income Tax (article 12).
- Chapter VII: Consolidated financial statements (articles 13 to 17).
- Chapter VIII: Provisions and contingencies arising from income tax (article 18).
- Chapter IX: Simplified criteria (articles 19 to 21).
- Chapter X: Standards of preparation of the annual accounts (article 22).

This paper aims to analyse the standards and measurement criteria contained in the first two chapters of the aforementioned resolution, through examples of a practical nature, in order to help accountants and students better understand and implement these norms.

Keywords: ICAC, income tax, measurement, tax base, current tax and deferred tax.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

1. Introducción
2. Estructura
3. Principales novedades
4. Ámbito de aplicación y entrada en vigor
5. Definiciones
   - 5.1. Impuestos sobre beneficios
   - 5.2. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios
   - 5.3. Impuesto corriente
   - 5.4. Activos y pasivos por impuesto corriente
   - 5.5. Activos por impuestos diferidos
   - 5.6. Pasivos por impuestos diferidos
   - 5.7. Diferencia temporaria
   - 5.8. Diferencia permanente
   - 5.9. Base fiscal de un activo o pasivo
   - 5.10. Ganancia (pérdida) fiscal o base imponible
   - 5.11. Resultado contable total o ingresos y gastos totales
   - 5.12. Oportunidades de planificación fiscal
6. Activos y pasivos por impuesto corriente
   - 6.1. Reconocimiento
     - 6.1.1. Pasivos por impuesto corriente
     - 6.1.2. Activos por impuesto corriente
     - 6.1.3. Posible devolución de cuotas de ejercicios anteriores
     - 6.1.4. Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible
   - 6.2. Valoración
   - 6.3. Impuesto corriente derivado de transacciones registradas en patrimonio neto

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

1. INTRODUCCIÓN

En el BOE de 16 de febrero de 2016 se publicó la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan la normas de registro y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (RICAC).

Mediante la citada resolución se desarrollan los métodos y criterios recogidos en la norma de registro y valoración 13.ª del Plan General de Contabilidad (PGC) para el registro contable del impuesto sobre beneficios.

La mencionada norma de registro y valoración sigue, como el Plan del año 1990, el método de la deuda, sin embargo, así como el PGC del año 1990 seguía el enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias, sistema basado en las diferencias, temporales/permanentes, entre el resultado contable y la base imponible, el PGC del año 2007 emplea una sistemática diferente, denominada «enfoque de balance», que hace necesario establecer los criterios para contabilizar el impuesto sobre beneficios y aclarar los criterios que se incluyen en diferentes consultas que sobre esta materia se publicaron en el BOICAC.

2. ESTRUCTURA

La resolución se estructura en una introducción y 22 artículos que se integran en 10 capítulos que presentan el siguiente contenido:

- Capítulo I: Disposiciones generales en las que se establece el objeto y ámbito de aplicación y las definiciones en las que se sustenta el enfoque de balance.
- Capítulo II: Activos y pasivos por impuesto corriente.
- Capítulo III: Activos y pasivos por impuesto diferido, analizándose el reconocimiento y valoración de los mismos.
- Capítulo IV: Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales, en el que se reproduce la regulación de la norma de registro y valoración 13.ª del PGC.
- Capítulo V: Regímenes especiales de tributación, en el que se trata de las particularidades del tratamiento contable del efecto impositivo de las entidades que tributan en régimen fiscal de imputación de rentas a los socios o partícipes. También se analiza el tratamiento contable de los socios o partícipes.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Capítulo VI: Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades, estableciéndose algunas precisiones relevantes.
- Capítulo VII: Cuentas anuales consolidadas, en el que se aclaran los criterios a seguir para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen especial de consolidación fiscal.
- Capítulo VIII: Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.
- Capítulo IX: Criterios simplificados, en el que se reproducen los criterios simplificados de registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios.
- Capítulo X: Normas de elaboración de las cuentas anuales.

Adicionalmente contiene una disposición derogatoria y una disposición final.

3. PRINCIPALES NOVEDADES

Los aspectos más destacados y novedosos que desarrolla la RICAC son los siguientes:

- Enfoque de balance, que se basa, para el registro de las diferencias temporarias, en la diferente valoración contable y fiscal de los activos y pasivos. A estos efectos se concreta lo que se entiende por bases fiscales de los activos y pasivos.
- Posibilidad de considerar el efecto financiero en el registro de activos y pasivos corrientes cuando el periodo de aplazamiento es superior a un año.
- Posibilidad de reconocer créditos por impuesto corriente cuando la normativa fiscal permita la conversión de créditos por impuesto diferido en créditos exigibles a la Administración y cuando como consecuencia de pérdidas se permita la recuperación de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores.
- Determinación de los supuestos en los que no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras y que pueden determinar el no reconocimiento de activos por impuesto diferido.
- Valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido por el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión, aplicándose, en caso de diferentes tipos de gravamen, el tipo medio de gravamen. También se establece la posibilidad de diferente base fiscal en función de cómo se esperen recuperar.
- Se dispone de forma expresa que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados. En este punto en el proyecto de la resolución se disponía la necesidad de informar en la memoria en caso de que el efecto de su no actualización pudiera ser significativo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Se aclara que, en el caso de combinaciones de negocios entre empresas del grupo, los activos y pasivos por impuesto diferido que puedan surgir se registrarán empleando como contrapartida una cuenta de reservas, por lo que no se ha de impactar ni el fondo de comercio ni la diferencia negativa.
- Se regula de forma expresa el tratamiento de dos novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la reducción por reserva de capitalización y la reducción por reserva de nivelación.
- Se establece expresamente el tratamiento del límite de deducción de la amortización contable con efecto para los años 2013 y 2014, teniendo en cuenta la regulación incluida en la disposición transitoria 37.ª de la LIS.
- Se aclaran determinados aspectos del tratamiento contable del efecto impositivo de las entidades que tributan en régimen de imputación fiscal y de los socios partícipes en las mismas.
- Se aclaran los criterios a seguir para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios en las cuentas anules individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal, precisándose aspectos como la posible existencia de diferencias permanentes en la eliminación de resultados por operaciones internas, la posibilidad de que surjan pasivos por impuesto diferido como consecuencia de la eliminación de otros beneficios generados en operaciones internas y el tratamiento de las bases negativas compensadas en la declaración del grupo fiscal.
- Se introducen algunas precisiones sobre los impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades español. Asimismo, se establece que para su registro podrán utilizarse las cuentas 635 y 832 con movimientos similares a la 630 y 830 respectivamente.
- En relación con las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios se aclara que no es aceptable que no se registren por la eventualidad de que se produzca una comprobación administrativa o porque existan discrepancias con los criterios mantenidos por la Administración.

4. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y ENTRADA EN VIGOR

La resolución será de aplicación obligatoria a todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.

Por lo que se refiere a su entrada en vigor, de conformidad con la disposición final única entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE (se publica en el BOE de 16 de marzo de 2016), si bien será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

5. DEFINICIONES

Como se ha indicado con anterioridad la norma de registro y valoración 13.ª del PGC adopta el denominado enfoque de balance. Para comenzar el cuerpo normativo de la resolución en el artículo 2 se recogen las definiciones en las que se sustenta el enfoque de balance, diferenciándose a tal efecto entre el gasto/ingreso por impuesto corriente y el gasto/ingreso por impuesto diferido.

A continuación se desarrollan las diferentes definiciones contenidas en el citado precepto.

5.1. IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS

Impuestos directos, nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Si el cálculo se realiza mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de estas normas que corresponda al impuesto diferido, salvo que estos procedimientos se apliquen parcialmente.

La norma fiscal que regula el impuesto sobre beneficios es la Ley 27/2014 (LIS), normativa que también resultará aplicable, con ciertas especialidades a los empresarios personas físicas que determinen su rendimiento por el método de estimación directa.

El esquema de liquidación que resulta de la anterior normativa es el siguiente:

RESULTADO CONTABLE (Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias)
+/– Ajuste por impuesto sobre sociedades
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS
+/– Ajustes extracontables
BASE IMPONIBLE PREVIA
• Reducción por reserva de capitalización • Reducción por reserva de nivelación (solo ERD) • BINEA (Compensación de bases negativas de ejercicios anteriores) .../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...
BASE IMPONIBLE
× Tipo de gravamen (a partir de 2016 con carácter general 25 %)
CUOTA ÍNTEGRA
• Deducciones y bonificaciones
CUOTA LÍQUIDA
• Retenciones y pagos a cuenta
CUOTA DIFERENCIAL

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el registro contable del impuesto sobre beneficios es el último apunte que debe realizarse en el ejercicio con carácter previo a los asientos de regularización y cierre. Para ello se partirá del resultado antes de impuestos (diferencia entre las cuentas de los grupos 7 y 6, excluido cualquier gasto/ingreso por impuesto que se hubiera contabilizado durante el ejercicio) una vez registradas todas las operaciones del ejercicio y efectuadas las operaciones de ajuste y periodificación necesarias para la adecuada determinación del resultado.

Una vez registrado el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios se obtiene el resultado contable del ejercicio, siendo esta la magnitud de la que parte la LIS para la determinación de la base imponible.

5.2. GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios será igual a la suma del gasto (ingreso) por impuesto corriente y del gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

a) El gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente, resultando equivalente a la cantidad que la empresa tiene que satisfacer en un determinado ejercicio por el impuesto sobre beneficios.

   El gasto (ingreso) por impuesto corriente se registrará contablemente en la cuenta «Impuesto corriente» (6300). Si tiene su origen en transacciones o sucesos que se registren directamente en patrimonio neto (ejemplo donaciones) se registrará en la cuenta «Impuesto corriente» (8300), si aplicamos el PGC, o, si aplicamos el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas (PGC de Pymes), directamente en la cuenta de patrimonio neto que corresponda.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

b) El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

El gasto (ingreso) por impuesto diferido se registrará contablemente en la cuenta «Impuesto diferido» (6301) teniendo como contrapartida el correspondiente activo o pasivo por impuesto diferido. Si el impuesto diferido tiene su origen en una transacción o suceso que se registre directamente en el patrimonio neto se registrará en la cuenta «Impuesto diferido» (8301) si aplicamos el PGC, o si aplicamos el PGC de Pymes directamente en la cuenta de patrimonio neto que corresponda.

5.3. IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativa a un ejercicio.

Minoran el impuesto corriente:

- Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta. De acuerdo con la normativa española vigente, Ley 27/2014, minoran el impuesto corriente las deducciones y bonificaciones que se apliquen en el ejercicio.
- Las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores, y aplicadas efectivamente en este, es decir, las bases negativas de ejercicios anteriores que se compensen en el presente ejercicio.
- Las reducciones en la base imponible por reserva de capitalización y por reserva de nivelación.
- Las reducciones en la base imponible que procedan por las rentas de determinados intangibles.

De acuerdo con la normativa fiscal aplicable, el impuesto corriente coincidirá, salvo en el caso de activos diferidos que se recuperen, con la cuota líquida del impuesto.

La cuota líquida es la magnitud del esquema de liquidación fiscal que representa la cantidad que tiene que pagar una empresa por el IS.

Si la normativa fiscal permite la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, o la conversión de activos por impuesto di-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa en la liquidación fiscal del ejercicio, o el importe del crédito exigible que se reconozca por la Administración tributaria en virtud de la citada conversión, respectivamente.

En relación con esto último hay que indicar que la LIS permite la conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles en dos supuestos:

- Abono anticipado de la deducción por actividades de I+D+i con los requisitos establecidos en el artículo 39.2 de la LIS.
- El previsto en el artículo 130 de la LIS que permite la conversión de activos por impuesto diferido, procedentes de insolvencias de deudores y aportaciones a sistemas de previsión social y prejubilaciones, en créditos exigibles frente a la Administración tributaria siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el propio precepto.

5.4. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

Los activos y pasivos por impuesto corriente representan la diferencia entre la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, y el impuesto corriente por esos ejercicios.

Con carácter general, surgirá un activo por impuesto corriente cuando el importe de la cuota líquida sea inferior a las retenciones y pagos fraccionados del ejercicio, y surgirá un pasivo por impuesto corriente cuando el importe de la cuota líquida sea superior a las retenciones y pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio.

Los activos por impuesto corriente se registrarán en la cuenta «Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos» (4709), y los pasivos por impuesto corriente en la cuenta «Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades» (4752).

Con carácter general la anotación por la que se registrarán los activos y pasivos por impuesto corriente, así como el gasto por impuesto corriente al que nos hemos referido en el anterior punto, será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	Cuota líquida	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		Ret. y pagos fraccionados
4709 o 4752	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos/ Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	xxx	xxx

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

EJEMPLO 1

En el año 20X0 la entidad AMC presenta los siguientes datos en relación con la liquidación del impuesto sobre sociedades:

- Cuota líquida: 100.000.
- Retenciones y pagos fraccionados: 90.000.

Se pide:

Determinar la cantidad a pagar o devolver y registrar lo que proceda por el impuesto corriente.

Solución

Cuota líquida	100.000
Retenciones y pagos a cuenta	(90.000)
A ingresar	10.000

El asiento por el impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	100.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		90.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.000

5.5. ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Los activos por impuestos diferidos son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, en forma de menores pagos o mayores devoluciones, relacionadas con:

a) Las diferencias temporarias deducibles.

b) El derecho a compensar las pérdidas fiscales, por la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensar en ejercicios posteriores.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

c) Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Los activos por impuestos diferidos no constituyen un derecho de cobro frente a la Administración tributaria, si bien, si la normativa fiscal lo permite, se pueden convertir en créditos exigibles frente a la Administración (supuestos antes mencionados establecidos en los arts. 39.2 y 130 de la LIS).

Los activos por impuesto diferido se registran en la cuenta «Activos por impuesto diferido» (474), utilizando en función de su origen las siguientes subcuentas:

- Por diferencias temporarias deducibles: «Activos por diferencias temporarias deducibles» (4740).
- Por bases imponibles negativas: «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio» (4745).
- Por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar: «Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar» (4742).

Las anotaciones contables para el registro de los activos por impuesto diferido serán las siguientes:

a) Cuando se originen los activos por impuesto diferido se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por impuesto diferido	xxx	
6301	Impuesto diferido		xxx

Si se origina por una transacción registrada en patrimonio neto la contrapartida será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o directamente una cuenta de patrimonio neto si la entidad aplicara el PGC de Pymes. Si se origina en una combinación de negocios afectará al fondo de comercio o a la ganancia producida por la misma.

Se registrarán por el importe que se espera recuperar en las liquidaciones fiscales futuras. En el caso de diferencias temporarias deducibles y bases negativas, se registrarán por el resultado de multiplicar la diferencia o la base negativa por el tipo de gravamen al que se espera que se vayan a recuperar.

b) Cuando reviertan se realizará la siguiente anotación:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
474	Activos por impuesto diferido		xxx

Si se origina por una transacción registrada en patrimonio neto la contrapartida será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o directamente una cuenta de patrimonio neto si la entidad aplicara el PGC de Pymes.

EJEMPLO 2

En el ejercicio 20X0 se origina una base imponible negativa por importe de 100.000 euros, que se compensa por importe de 50.000 euros en el ejercicio siguiente.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en los ejercicios 20X0 y 20X1 en relación con dicha información teniendo en cuenta que el tipo de gravamen aplicable es del 25 %.

Solución

Ejercicio 20X0: Por la base imponible negativa que se origina y que podrá ser objeto de compensación en ejercicios futuros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ..... (100.000 × 25 %)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

Ejercicio 20X1: Por la base imponible negativa que es objeto de compensación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	12.500	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ..... (50.000 × 25 %)		12.500

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

5.6. PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Los pasivos por impuestos diferidos son las cantidades a pagar en el futuro por la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Los pasivos por impuesto diferido se registran en la cuenta «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (479).

Las anotaciones contables para el registro de los pasivos por impuesto diferido serán las siguientes:

a) Cuando se originen los pasivos por impuesto diferido se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		xxx

Si se origina por una transacción registrada en patrimonio neto la contrapartida será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o directamente una cuenta de patrimonio neto si la entidad aplicara el PGC de Pymes. Si se origina en una combinación de negocios afectará al fondo de comercio o a la ganancia producida por la misma.

Se registrarán por el importe que se espera pagar en las liquidaciones fiscales futuras, es decir, se contabilizarán por el resultado de aplicar a la diferencia temporaria el tipo de gravamen al que se espera que vayan a revertir.

b) Cuando reviertan se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	xxx	
6301	Impuesto diferido		xxx

Si se origina por una transacción registrada en patrimonio neto la contrapartida será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o directamente una cuenta de patrimonio neto si la entidad aplicara el PGC de Pymes.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

EJEMPLO 3

En el ejercicio 20X0 se origina una diferencia temporaria imponible por importe de 100.000 euros como consecuencia de un inmovilizado material adquirido el último día del año por dicho importe y que goza de libertad de amortización.

Dicho elemento se amortizará contablemente en cinco años por partes iguales por lo que revertirá la diferencia temporaria imponible a razón de 20.000 euros cada año.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en los ejercicios 20X0 y 20X1 en relación con dicha información teniendo en cuenta que el tipo de gravamen aplicable es del 25 %.

Solución

Ejercicio 20X0: Por la diferencia temporaria imponible que se origina y que dará lugar a mayores pagos en el futuro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (100.000 × 25 %)		25.000

Ejercicio 20X1: Por la diferencia temporaria imponible que revierte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (20.000 × 25 %)	5.000	
6301	Impuesto diferido		5.000

5.7. DIFERENCIA TEMPORARIA

Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) También pueden surgir en el reconocimiento inicial de activos y pasivos, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros.

EJEMPLO 4

El 31 de diciembre de 20X0 se adquiere un elemento del inmovilizado material por importe de 100.000 euros con una vida útil de cinco años y que al gozar de libertad de amortización la empresa decide amortizar fiscalmente en su integridad en el ejercicio de adquisición.

Se pide:

Determinar los ajustes extracontables que surgirán en cada ejercicio a efectos de la determinación de la base imponible y las diferencias temporarias que surgirán en cada ejercicio.

Solución

Ajustes extracontables

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
20X0	0	100.000	(100.000)
20X1	20.000	0	20.000

.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
.../...			
20X2	20.000	0	20.000
20X3	20.000	0	20.000
20X4	20.000	0	20.000
20X5	20.000	0	20.000
Total	**100.000**	**100.000**	**0**

En el primer ejercicio el ajuste extracontable tiene signo negativo, implicará una menor base imponible y un menor importe a pagar, dado que el gasto fiscalmente deducible es mayor que el registrado contablemente.

En los siguientes ejercicios el ajuste extracontable tiene signo positivo, implicará una mayor base imponible y un mayor importe a pagar, dado que el gasto registrado contablemente no es deducible porque ya lo fue en un ejercicio precedente.

Como vemos se trata de diferencias temporales que se basan en criterios de imputación temporal diferentes, siendo coincidente, si se analiza el conjunto de los años, el gasto contable y fiscal.

Diferencias temporarias

Para determinar las diferencias temporarias debemos comparar el valor contable del elemento con su base fiscal (se analizará en un epígrafe posterior), surgiendo la diferencia si los valores no coinciden. En el caso que nos ocupa, el valor fiscal resultará de disminuir el precio de adquisición en la amortización fiscalmente deducida.

Determinada la existencia de diferencias temporarias procede su calificación. En este caso las diferencias que pueden surgir se calificarán como imponibles dado que, como se ha visto en el anterior cuadro, dará lugar a mayores cantidades a pagar en los ejercicios futuros.

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Diferencia temporaria ejercicio
20X0	100.000	0	100.000	100.000

.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Diferencia temporaria ejercicio
.../...				
20X1	80.000	0	80.000	–20.000
20X2	60.000	0	60.000	–20.000
20X3	40.000	0	40.000	–20.000
20X4	20.000	0	20.000	–20.000
20X5	0	0	0	–20.000

La diferencia temporaria surge en el ejercicio 20X0 y revierte en cada uno de los cinco ejercicios siguientes a razón de 20.000 euros por ejercicio.

En el ejercicio en que se origina procederá la siguiente anotación contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (100.000 × 25 %)		25.000

5.8. DIFERENCIA PERMANENTE

Las diferencias permanentes son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias.

Es decir, son aquellas diferencias que surgen entre el tratamiento contable de una operación y su tratamiento fiscal que no van a tener trascendencia fiscal en el futuro. Por consiguiente, son aquellas que no revierten en periodos posteriores y que intervienen en el cálculo del gasto por impuesto.

Las diferencias permanentes tienen su origen en la diferente calificación de una operación desde el punto de vista contable y fiscal. Por ejemplo, por la existencia de gastos contables que nunca serán fiscalmente deducibles, o por el registro contable de ingresos que nunca se integrarán en la base imponible.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

EJEMPLO 5

Una sanción administrativa es un gasto contable que ni el ejercicio en que se contabilice ni en ningún ejercicio posterior va a ser fiscalmente deducible. Por consiguiente, dado que ese gasto contable nunca va ser un gasto fiscal, nos encontraremos con una diferencia permanente.

Estas diferencias, dado que no tienen repercusión fiscal en el futuro, no son objeto de contabilización en una cuenta específica, y suponen un incremento o disminución, respectivamente, del Impuesto corriente.

Tanto el PGC como la RICAC analizada permiten la periodificación de las diferencias permanentes negativas (que reducen la base imponible) que por naturaleza sean susceptibles de periodificar. La periodificación se registrará contra partidas de patrimonio neto.

EJEMPLO 6

La sociedad IMB ha obtenido durante el año 20X8 un resultado contable antes de impuestos de 550.000 euros, existiendo las siguientes diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad:

a) Diferencia permanente positiva: 75.000 (origen: sanción impuesta por Hacienda).

b) Diferencia permanente negativa: 25.000 (origen: ingresos contables que no son fiscales).

Además sabemos que las retenciones y pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 80.000 euros.

Se pide:

Determinar la liquidación fiscal y contabilizar lo que proceda, siendo el tipo de gravamen del 25 %.

Solución

Liquidación fiscal	
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS	550.000
± Ajustes extracontables	
	.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Liquidación fiscal	
.../...	
+/– Diferencias permanentes	75.000 (25.000)
+/– Diferencias temporarias	
Origen ejercicio	
Origen ejercicios anteriores	
BASE IMPONIBLE PREVIA	600.000
• Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	
BASE IMPONIBLE	600.000
× tipo impositivo	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	150.000
• Deducciones y bonificaciones años anteriores	
• Deducciones y bonificaciones año	
CUOTA LÍQUIDA	150.000
• Retención y pagos a cuenta	(80.000)
A INGRESAR O DEVOLVER	70.000

Por el impuesto corriente se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	150.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		80.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		70.**000**

Por las diferencias permanentes no se realizará ningún apunte contable.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

5.9. BASE FISCAL DE UN ACTIVO O PASIVO

La base fiscal es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento (activo o pasivo) de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Cuando la base fiscal no coincida con el valor contable del activo o pasivo surgirá una diferencia temporaria.

a) Base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

   Si la base fiscal de un activo es menor que su valor contable, y esta diferencia tiene trascendencia fiscal futura, nos encontraremos ante una diferencia temporaria imponible.

   A contrario sensu, cuando la base fiscal de un activo sea mayor que su valor contable nos encontraremos ante una diferencia temporaria deducible.

EJEMPLO 7

- Inmovilizado con un precio de adquisición de 100.000 y una amortización acumulada de 40.000 y que en virtud de un incentivo fiscal ya se hubieran deducido 80.000 de gasto por amortización (piénsese por ejemplo en una empresa de reducida dimensión que aplicara el incentivo fiscal de la aceleración de amortización del art. 103 de la LIS).

Valor contable	Base fiscal
60.000 (100.000 – 40.000)	20.000 (100.000 – 80.000)

En este caso, habrá una diferencia temporaria imponible (en el futuro tendrá que pagar más dado que el importe que será fiscalmente deducible es menor que el gasto que podrá registrar contablemente) de 40.000.

- Inmovilizado adquirido por 1.000.000 con una amortización contable de 500.000, coincidente con la amortización fiscalmente deducida, y por el que se ha registrado un deterioro de 100.000 que no es fiscalmente deducible:

Valor contable	Base fiscal
400.000 (1.000.000 – 500.000 – 100.000)	500.000 (1.000.000 – 500.000)

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

En este caso, habrá una diferencia temporaria deducible (en el futuro tendrá que pagar menos, dado que el importe que será fiscalmente deducible es mayor que el gasto que podrá registrar contablemente) de 100.000.

- Crédito de 200.000 por el que se ha registrado una pérdida por deterioro que es fiscalmente deducible de 100.000.

Valor contable	Base fiscal
100.000 (200.000 – 100.000)	100.000 (200.000 – 100.000)

El importe que será fiscalmente deducible coincide con el valor contable del activo, por consiguiente, coincidiendo los valores contables y fiscales, no existe diferencia temporaria.

- Inmovilizado adquirido en virtud de una combinación de negocios que se acoge fiscalmente al régimen especial, que tiene un valor razonable en el momento de la combinación de 2.000.000 siendo el valor por el que figura contabilizado en el negocio adquirido de 1.000.000.

Valor contable	Base fiscal
2.000.000 (Valor razonable del elemento adquirido)	1.000.000 (Valor contable que tenía en la contabilidad del negocio adquirido)

En este caso existe una diferencia temporaria imponible de 1.000.000, dado que el importe que será fiscalmente deducible de los beneficios económicos futuros de dicho activo es inferior en dicha cuantía al valor contable que reducirá dichos beneficios.

b) Base fiscal de un pasivo es su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Si la base fiscal de un pasivo es menor que su valor contable, y esta diferencia tiene trascendencia fiscal futura, nos encontraremos ante una diferencia temporaria deducible.

A contrario sensu, cuando la base fiscal de un pasivo sea mayor que su valor contable nos encontraremos ante una diferencia temporaria imponible.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

EJEMPLO 8

- Deuda con una entidad de crédito por importe de 1.000.000. Dado que ese importe no será fiscalmente deducible en el futuro (la devolución del préstamo no supone un gasto fiscalmente deducible, no teniendo trascendencia fiscal), la base fiscal coincidirá con el valor contable. Es decir, nos encontraremos ante esta situación:

Valor contable	Base fiscal
1.000.000	1.000.000 (1.000.000 – importe que eventualmente será fiscalmente deducible en el futuro 0)

Coincidiendo el valor contable con la base fiscal no surgirá ninguna diferencia temporaria.

- Anticipo recibido de un cliente por 1.000.000. Cuando se realice la venta el ingreso se incorporará íntegramente en la base imponible:

Valor contable	Base fiscal
1.000.000	1.000.000 (1.000.000 – ingreso que no se integrará en la base imponible 0)

Dado que el valor contable y la base fiscal coinciden no se origina ninguna diferencia temporaria.

- Provisión registrada contablemente por 1.000.000 que fiscalmente será deducible cuando se aplique a su finalidad:

Valor contable	Base fiscal
1.000.000	0 (1.000.000 – 1.000.000 importe que eventualmente será fiscalmente deducible en el futuro)

En este caso, surgirá una diferencia temporaria deducible, dado que cuando la provisión se aplique a su finalidad, el gasto registrado este año será fiscalmente deducible y dará lugar a un menor importe a pagar.

- Deuda a corto plazo por sanciones y multas con un importe en libros de 1.000. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente.

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Valor contable	Base fiscal
1.000	1.000 (1.000 – 0 importe que eventualmente será fiscalmente deducible en el futuro)

En este supuesto, al coincidir el valor contable y el fiscal no se origina ninguna diferencia temporaria, además dado que el gasto registrado contablemente nunca será fiscalmente deducible surgirá una diferencia permanente.

c) Elementos que tengan base fiscal pero que carezcan de valor contable y, por lo tanto, no figuren reconocidos como un activo o un pasivo en el balance. En particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produzcan en un momento posterior a su reconocimiento contable.

En estos casos se reconocerá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones de la resolución.

EJEMPLO 9

- Beneficio por la venta de un inmovilizado a plazos que se acoge al régimen fiscal del artículo 11.4 de la LIS, siendo el importe del beneficio de 1.000 y sabiendo que el cobro resultará exigible al año próximo.

  Contablemente se habrá registrado un beneficio de 1.000, que no dará lugar al registro de ningún activo ni pasivo, tributando dicho beneficio en el momento en que resulte exigible y originando el registro de una diferencia temporaria imponible:

Valor contable	Base fiscal
0	1.000 (importe que tributará en el futuro)

Dado que dicho importe tributará en el futuro la diferencia tendrá la calificación de temporaria imponible.

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

- Subvención[1] recibida por importe de 100.000, para financiar una máquina, que supone un incremento de patrimonio neto, y que se integrará en la base imponible a medida que se impute a resultados:

Valor contable	Base fiscal
0	100.000 (importe que tributará en el futuro)

La diferencia tendrá la naturaleza de temporaria imponible, registrándose un pasivo por diferencias temporarias imponibles que revertirá a medida que la subvención se vaya imputando a resultados.

Por otro lado, dado que el origen de esta diferencia es una transacción que directamente se imputa a patrimonio neto, la contrapartida del pasivo por diferencias temporarias imponibles será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o, si aplicamos el PGC de Pymes, directamente la cuenta de patrimonio neto representativa de la subvención [cuenta «Subvenciones oficiales de capital» (130)].

Los apuntes contables serán los siguientes:

En el momento del reconocimiento de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	25.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (100.000 × 25 %)		25.000

El importe resulta de aplicar el tipo de gravamen al importe de la subvención.

A medida que se imputa a resultados la subvención (suponiendo que se imputa por quintas partes):

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (20.000 × 25 %)	5.000	

.../...

[1] El efecto impositivo de las subvenciones de capital se ha tratado en la consulta 3 del BOICAC 105 (NFC058556).

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
8301	Impuesto diferido		5.000

El importe resulta de aplicar el tipo de gravamen al importe de la subvención traspasado a resultados del ejercicio.

d) Si la contabilización del ingreso o gasto cuya eficacia fiscal se difiere, a su vez, origina una diferencia temporaria en otro activo o pasivo (por ejemplo, en caso de amortización, deterioro o provisión no deducibles), el análisis del efecto impositivo no puede deslindar los dos impactos y contabilizarlos por separado sino que deben ser tratados de forma conjunta considerando exclusivamente el efecto impositivo del activo o pasivo cuyo valor en libros se ha modificado sin efecto fiscal.

Es decir, si por ejemplo tenemos una pérdida por deterioro no deducible en un crédito el análisis del efecto impositivo afecta exclusivamente al valor del activo deteriorado. Es decir, si por ejemplo tenemos un crédito de 4.000, con un deterioro no deducible 1.000, que será fiscalmente deducible en el ejercicio siguiente, nos encontraremos con lo siguiente:

Valor contable del crédito	Base fiscal
3.000	4.000 (importe que será deducible en los ejercicios siguientes)

En este caso, dado que la base fiscal es mayor que su valor contable nos encontramos con una diferencia temporaria deducible (en los ejercicios siguientes pagaremos menos, dado que fiscalmente podremos deducir un importe mayor).

e) Elementos cuya base fiscal no resulte evidente.

Podría ser el caso si la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo. En estos casos la empresa debe reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a generar futuros pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, sin perjuicio de las excepciones y límites temporales regulados en la propia resolución.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

EJEMPLO 10

Un elemento del inmovilizado material ha costado 1.000, tiene un importe en libros de 700 y se revaloriza a 1.500.

La revalorización no tiene efectos fiscales, siendo la amortización fiscalmente deducida hasta el momento de 300, coincidiendo con la amortización registrada contablemente.

La normativa fiscal dispone que si se vende por encima del coste, solo tributa por la amortización acumulada fiscalmente deducida, no tributando por las cantidades percibidas por encima del coste.

El tipo impositivo es del 25 %.

Solución

De acuerdo con los datos del enunciado:

Valor contable del inmovilizado	Base fiscal
1.500	700 (1.000 – 300)

La base fiscal del elemento es 700, y existe una diferencia temporaria, en este caso, imponible de 800, dado que solo será fiscalmente deducible un importe de 700, tanto si se recupera el valor en libros por el uso como si la recuperación se efectúa por la venta.

Por la diferencia temporaria imponible se registrará un pasivo por impuesto diferido cuyo importe dependerá de la forma en que espere recuperar la entidad el importe en libros del activo.

Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento de inmovilizado mediante su uso, la entidad para recuperar el valor en libros deberá generar ingresos imponibles por importe de 1.500, pero solo podrá deducir amortizaciones por importe de 700. Partiendo de este supuesto, existe un pasivo por impuestos diferidos de 200 (25 % de 800).

El apunte por el que se registrará el pasivo por impuesto diferido será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	200	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		200

Alternativamente, si la entidad espera recuperar el importe en libros mediante la venta del elemento de inmovilizado por un importe superior a su coste, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computará de la siguiente manera:

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

- Diferencia temporaria: 800.
- Pasivo por impuestos diferidos: 300 × 25 % + 500 × 0 % (está exento) = 75.

Téngase en cuenta que la entidad solo tributaría por la diferencia entre su coste y la base fiscal.

El asiento que se realizaría para registrar la diferencia temporaria sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	75	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		75

f) Casos particulares analizados en el proyecto de la resolución.

En el proyecto de la resolución se abordaron los siguientes casos particulares que no se reprodujeron en el texto definitivo de la resolución, pero que por su interés consideramos oportuno comentar.

1. Inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste cuando la renta derivada de su enajenación se declare exenta.

   Nos encontramos ante el supuesto de inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste, cuando la renta que surja de la posterior enajenación se declare exenta (en la medida en que se corresponda con ganancias acumuladas por la participada), en los términos regulados en el artículo 21 de la LIS.

   Por ejemplo, el caso de una inversión en una sociedad del grupo adquirida en el momento de la constitución por su valor nominal, supongamos 1.000.000 de euros, y cuyo valor teórico sea del 300 % del valor nominal como consecuencia de ganancias generadas por la participada, es decir, 3.000.000 de euros. En este supuesto si las participaciones se vendieran por su valor teórico la ganancia contable estaría exenta desde el punto de vista fiscal.

   Se planteó la posibilidad de considerar que la base fiscal fuera el coste más la parte proporcional de las ganancias acumuladas por las que no se va a tributar en el caso de venta, con nuestro ejemplo 3.000.000, resultando una diferencia temporaria deducible que daría lugar a un activo por impuesto diferido y que revertiría en el momento de la enajenación.

   No obstante, se consideró que lo más oportuno sería interpretar que la **base fiscal coincide con el valor en libros de la inversión, y que la renta exenta que se obtenga en un futuro se calificará como una diferencia permanente**.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Es decir, con nuestro ejemplo tendríamos:

Valor contable	Base fiscal
1.000.000	1.000.000

Cuando se produjera la venta, surgiría en su caso una diferencia permanente por las ganancias acumuladas.

2. Activos cuyas correcciones valorativas solo tienen efecto cuando se dan de baja.

En el borrador de la resolución también fueron objeto de análisis particular todos aquellos activos cuyas correcciones de valor solo tienen efectos fiscales en el ejercicio en que el elemento se da de baja, como es el caso de las correcciones valorativas por deterioro de elementos del inmovilizado no amortizables y de inversiones financieras.

Hasta esa fecha, momento en que se da de baja el activo, tanto el gasto como la reversión de la corrección valorativa no se integran en la base imponible, pero en la medida en que la norma fiscal sí que las considerará en un futuro (cuando se produzca la baja del activo del balance), cabe concluir que la **diferencia descrita entre el valor en libros y la base fiscal es temporaria.**

EJEMPLO 11

La sociedad X adquirió al comienzo del ejercicio el 100 % de las participaciones de la mercantil Y por un importe de 3.000.000 de euros. Al cierre del ejercicio el importe recuperable de la inversión en Y es de 2.000.000 de euros, registrando X la oportuna corrección valorativa por deterioro por 1.000.000 de euros que no es fiscalmente deducible y que solo tendrá efectos fiscales cuando se venda la participación o se liquide la sociedad participada.

En este caso tenemos:

Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria
2.000.000	3.000.000	1.000.000

La base fiscal será el importe fiscalmente deducible en el caso de baja del activo. La diferencia temporaria que se origina es deducible, dado que la base fiscal del activo es mayor que su valor contable.

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Si posteriormente se modificara el deterioro (por reversión o mayor dotación) se modificaría el valor contable y la diferencia temporaria.

A los efectos de reconocer el correspondiente activo por impuesto diferido aplicando los requisitos generales de la resolución, a pesar de que la diferencia temporaria podría modificarse por efecto de la reversión del deterioro (por ejemplo, ante un aumento de la renta operativa de la dependiente) o un incremento del mismo, el único escenario a considerar debía ser la baja del activo porque la reversión de la diferencia por causa de la recuperación del valor contable no sería relevante para mostrar la imagen fiel de la carga fiscal futura.

Es decir, siguiendo el ejemplo, y considerando un tipo de gravamen del 25 %, como consecuencia de la diferencia temporaria se registrará un activo por impuesto diferido por importe de 250.000 euros, resultando la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	250.000	
6301	Impuesto diferido		250.000

5.10. GANANCIA (PÉRDIDA) FISCAL O BASE IMPONIBLE

La base imponible (resultado fiscal) es el resultado del ejercicio de una entidad, calculado de acuerdo con las reglas establecidas por la normativa fiscal aplicable.

El artículo 10.1 de la LIS define la base imponible de forma general como el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo durante el periodo impositivo, minorada, en su caso, en las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

De conformidad con el artículo 10.3 de la LIS la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, 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.

Por consiguiente, el resultado fiscal o base imponible se determinará del siguiente modo:

RESULTADO CONTABLE (Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias)

+/– Ajuste por impuesto sobre sociedades

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS
+/– Ajustes extracontables
BASE IMPONIBLE PREVIA
• Reducciones • BINEA (Compensación de bases negativas de ejercicios anteriores)
BASE IMPONIBLE

Los ajustes extracontables resultan de las discrepancias existentes entre la normativa contable y la fiscal a los efectos del tratamiento de determinadas operaciones, siendo positivos cuando suponen un resultado fiscal superior al determinado por las normas contables (por gastos contabilizados no deducibles en todo o en parte, o por ingresos fiscales mayores que los resultantes por las normas contables), y siendo negativos cuando el resultado fiscal de una operación es inferior al contable (gastos deducibles mayores a los contabilizados o ingresos contables no imputables fiscalmente).

5.11. RESULTADO CONTABLE TOTAL O INGRESOS Y GASTOS TOTALES

Se define como el resultado económico de una entidad (ganancia o pérdida), calculado de acuerdo con las reglas contables por diferencia entre todos los ingresos y gastos del ejercicio.

Comprenderá el resultado contable de la cuenta de pérdidas y ganancias, los ingresos y gastos imputados al patrimonio neto, así como las anotaciones en reservas por operaciones con instrumentos de patrimonio propio y corrección de errores de ejercicios anteriores.

El resultado contable total resultará de minorar (incrementar) el resultado antes de impuestos en el gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

EJEMPLO 12

Supongamos una empresa que presenta los siguientes datos:

- Resultado antes de impuestos de la cuenta de pérdidas y ganancias: 100.000.
- Ingresos imputados directamente a patrimonio neto: 10.000. Estos ingresos tributarán cuando se imputen a resultados.

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

- Disminución en reservas por una operación con instrumentos de patrimonio propio (se ha realizado una ampliación de capital): 2.000. La anotación en reservas tiene la consideración de fiscalmente deducible, siendo esta la única diferencia de acuerdo con el artículo 10.3 para la determinación de la base imponible.
- Gasto por impuesto sobre sociedades registrado en pérdidas y ganancias: 25.000.
- Gasto por impuesto sobre sociedades registrado directamente en patrimonio neto: 2.500.
- Incremento en reservas por el registro del efecto impositivo: 500.
- El tipo de gravamen aplicable es del 25 %.

Se pide:

Determinar la liquidación fiscal, registrar las anotaciones que procedan y determinar el resultado contable total o ingresos y gastos totales.

Solución

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Ingresos - Gastos patrimonio neto	Reservas	Total
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS	100.000	10.000	(2.000)	108.000
± Ajustes extracontables				
+/– Diferencias permanentes				
+/– Diferencias temporales				
Origen ejercicio		(10.000)		(10.000)
Origen ejercicios anteriores				
BASE IMPONIBLE PREVIA	100.000	–	(2.000)	98.000
• Bases imponibles negativas ejercicios anteriores				
BASE IMPONIBLE	100.000	–	(2.000)	98.000
× tipo impositivo	25 %		25 %	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	25.000	–	(500)	24.500

.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Ingresos - Gastos patrimonio neto	Reservas	Total
.../...				
• Deducciones y bonificaciones				
CUOTA LÍQUIDA	25.000		(500)	24.500
• Retención y pagos a cuenta				
A INGRESAR O DEVOLVER	25.000		(500)	24.500

Anotaciones contables

Por los ingresos en patrimonio neto que tributarán cuando se imputen a pérdidas y ganancias surge una diferencia temporaria imponible por importe de 10.000 que dará lugar a un pasivo por impuesto diferido. La anotación procedente será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.500

Por la regularización se hará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
13	Cuenta de patrimonio neto	2.500	
8301	Impuesto diferido		2.500

Por el apunte en reservas, que tiene la consideración de fiscalmente deducible se habrá hecho la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	500	
113	Reservas voluntarias		500

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Para determinar el impuesto corriente, partiremos de la base imponible 98.000 (100.000 – – 2.000) y aplicaremos el tipo de gravamen, 25 %, resultando un importe de 24.500 por el que se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	24.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		24.500

Por el asiento de regularización se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	25.000	
6301	Impuesto diferido		500
6300	Impuesto corriente		24.500

Determinación del resultado contable:

	Pérdidas y ganancias	Patrimonio neto	Reservas	Total
Resultado antes de impuestos	100.000	10.000	–2.000	108.000
Gasto/ingreso por IS	–25.000	–2.500	500	27.000
Resultado contable	75.000	7.500	–1.500	81.000

5.12. OPORTUNIDADES DE PLANIFICACIÓN FISCAL

Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender, dentro del marco legal, para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, a través de la aplicación de las diferentes opciones o alternativas ofrecidas por la normativa fiscal.

Ejemplos de oportunidades de planificación fiscal sería la posibilidad de acogerse a libertad de amortización, la posibilidad de aplicar el régimen de operaciones a plazos…

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

6. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio, coincidiendo, de acuerdo con la normativa fiscal aplicable, salvo en el caso de activos diferidos que se recuperen, con la cuota líquida del impuesto. El gasto por impuesto corriente se registrará en la cuenta «Impuesto corriente» (6300), salvo que tenga su origen en transacciones registradas directamente en patrimonio neto, en cuyo caso se registrará en la cuenta «Impuesto corriente» (8300).

Los activos y pasivos por impuesto corriente representan la diferencia entre la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, y el impuesto corriente por esos ejercicios.

6.1. RECONOCIMIENTO

6.1.1. Pasivos por impuesto corriente

El impuesto corriente del ejercicio y de los ejercicios anteriores se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté devengado a efectos fiscales y pendiente de pago (cuenta a utilizar la 4752). Esto ocurrirá cuando el importe de la cuota líquida sea superior a las retenciones y pagos fraccionados.

El asiento por el que se reconocerá el pasivo por impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	Cuota líquida	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		Cantidades ya pagadas
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		Cantidades pendientes de pago

EJEMPLO 13

En el año 20X0 la entidad AMC presenta los siguientes datos en relación con la liquidación del impuesto sobre sociedades:

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

- Cuota líquida: 150.000.
- Retenciones y pagos fraccionados: 120.000.

Se pide:

Determinar la cantidad a pagar o devolver y registrar lo que proceda por el impuesto corriente.

Solución

Cuota líquida	150.000
Retenciones y pagos a cuenta	(120.000)
A ingresar	30.000

Por la cantidad pendiente de ingresar se reconocerá un pasivo por impuesto corriente. El asiento por el impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	150.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		120.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		30.000

6.1.2. Activos por impuesto corriente

Si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo (cuenta a utilizar la 4709). Esto ocurrirá cuando el importe de la cuota líquida sea inferior a las retenciones y pagos fraccionados.

El asiento por el que se reconocerá el activo por impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	Cuota líquida	

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	Exceso de las cantidades ya pagadas sobre el impuesto corriente	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ...		Cantidades ya pagadas

EJEMPLO 14

En el año 20X0 la entidad AMC presenta los siguientes datos en relación con la liquidación del impuesto sobre sociedades:

- Cuota líquida: 150.000.
- Retenciones y pagos fraccionados: 180.000.

Se pide:

Determinar la cantidad a pagar o devolver y registrar lo que proceda por el impuesto corriente.

Solución

Cuota líquida	150.000
Retenciones y pagos a cuenta	(180.000)
A devolver	30.000

Por la cantidad a devolver se reconocerá un activo por impuesto corriente. El asiento por el impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	150.000	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	30.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		180.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

6.1.3. Posible devolución de cuotas de ejercicios anteriores

En caso de que la empresa tribute en alguna jurisdicción que permita la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente utilizando la cuenta «Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos» (4709).

La anotación por la que se registrará el impuesto corriente será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	Devolución por cuotas satisfechas en periodos anteriores	
6300	Impuesto corriente		Pérdida fiscal compensada × tipo

EJEMPLO 15

La sociedad AMC obtuvo en el ejercicio 20X0 una base imponible positiva de 100.000 euros, pagando un impuesto de 25.000 euros (tipo de gravamen 25 % y no se considera la existencia de deducciones ni de retenciones). En el ejercicio siguiente obtiene una base imponible negativa de 40.000 euros permitiendo la normativa la devolución de las cuotas satisfechas en ejercicios anteriores en caso de que resulte una pérdida fiscal en el ejercicio presente.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda.

Solución

Ejercicio 20X0

En el ejercicio 20X0 por el impuesto corriente se habrá realizado la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	25.000	
			.../...
			.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		25.000

Ejercicio 20X1

Por el pago del pasivo por impuesto corriente surgido en la liquidación del año anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000

Liquidación fiscal	
BASE IMPONIBLE	–40.000
× tipo impositivo	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	–10.000
• Deducciones y bonificaciones	
CUOTA LÍQUIDA	–10.000
• Retención y pagos a cuenta	
A DEVOLVER	10.000

La devolución tiene su origen en las cuotas satisfechas en ejercicios anteriores, en este supuesto, las pérdidas fiscales no motivarán un menor impuesto a pagar en ejercicios futuros.

Por el registro del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	10.000	
6300	Impuesto corriente		10.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

6.1.4. Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible

Cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, también se reconocerá un activo por impuesto corriente, cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal.

En la normativa fiscal actual se pueden convertir activos por impuesto diferido en crédito exigible en los siguientes supuestos:

- El regulado en el artículo 39.2 de la LIS que permite el abono anticipado de la deducción por I+D+i.
- El previsto en el artículo 130 de la LIS que permite la citada conversión en el caso de activos por impuesto diferido procedentes de insolvencias de deudores y aportaciones a sistemas de previsión social y prejubilaciones.

No obstante, cabe indicar que en el supuesto del artículo 39.2 la normativa no exige que con carácter previo figure registrado un activo por impuesto diferido.

Los asientos por los que se registrarán la citada conversión serán los siguientes:

- Por el reconocimiento del crédito exigible y del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	Crédito exigible	
6300	Impuesto corriente		

- Por la baja del activo por impuesto diferido que es objeto de conversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido		
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		Procedente de insolvencias y sistemas de previsión social
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		Deducción I+D+i

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

EJEMPLO 16

La sociedad AMC genera en el ejercicio 20X0 una deducción por actividades de I+D+i por importe de 200.000 euros que queda pendiente de aplicar por insuficiencia de cuota. La empresa considera que podrá ser objeto de recuperación en los ejercicios siguientes. En el ejercicio siguiente no siendo posible aplicar dicha deducción decide solicitar el abono anticipado de la misma dado que cumple con los requisitos establecidos por la normativa fiscal. El abono anticipado supone practicar un descuento del 20 % sobre el importe de la deducción.

Solución

Ejercicio 20X0

Por las deducciones pendientes de aplicar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	200.000	
6301	Impuesto diferido		200.000

Ejercicio 20X1

La sociedad podrá obtener un abono anticipado de 200.000 × 80 % = 160.000.

Por el reconocimiento del crédito exigible y del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	160.000	
6300	Impuesto corriente		160.000

Por la baja del activo por impuesto diferido que es objeto de conversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	200.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		200.000

Nota: La solicitud del abono anticipado se efectuará en la declaración del IS.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

6.2. VALORACIÓN

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, **de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre** del ejercicio.

Si su **vencimiento supera el año, la empresa deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento.**

No obstante, la repercusión práctica de este criterio debería ser limitada porque, en principio, cualquier aplazamiento de la deuda tributaria debería venir precedida de la resolución del preceptivo expediente administrativo y de la exigencia del correspondiente interés de demora o legal, según proceda.

Adicionalmente, para calcular el efecto financiero en este caso, dada la singularidad del crédito tributario, la forma de proceder sería la siguiente:

a) En caso de haberse fijado el coste del aplazamiento en el oportuno expediente administrativo, el gasto financiero se calcularía a partir de la citada tasa sin que por lo tanto quepa sustituir la misma por el coste incremental de la empresa (esto es, considerando su propio riesgo de crédito).

b) En los supuestos excepcionales en los que no se haya fijado un coste por el aplazamiento, de acuerdo con lo indicado más arriba, la operación se debería contabilizar como un préstamo a tipo de interés cero; en tal caso, y en línea con el criterio que se ha fijado para operaciones de similar naturaleza, el valor actual de la deuda se calcularía a partir del interés de demora existente en la fecha de finalización del periodo de ingreso voluntario, sin que proceda revisar en el futuro la citada tasa de descuento.

Se excluyen de la actualización financiera, las retenciones y pagos a cuenta que, soportadas o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.

En relación con la actualización financiera se debe traer a colación lo dispuesto en la consulta 2 publicada en el BOICAC n.º 87, de septiembre de 2011 (NFC042089), en la que se aclara que los créditos y débitos frente a las Administraciones públicas no son instrumentos financieros (porque no cumplen la definición de instrumento financiero). Sin embargo, de lo anterior no cabe inferir que estos activos y pasivos deban reconocerse por el «coste». Por el contrario, cuando el efecto financiero del aplazamiento sea significativo, parece razonable que estos activos y pasivos deban contabilizarse por su valor actual en los términos que se ha indicado.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

6.3. IMPUESTO CORRIENTE DERIVADO DE TRANSACCIONES REGISTRADAS EN PATRIMONIO NETO

El impuesto corriente que resulte de transacciones registradas en el patrimonio neto se registra en la cuenta «Impuesto corriente» (8300) (directamente en cuentas de patrimonio neto para empresas que apliquen el PGC de Pymes). Nos encontramos en este caso con las donaciones recibidas por la empresa de activos no monetarios. Las donaciones se registran en el momento inicial como un ingreso de patrimonio neto imputándose a resultados a medida que se va realizando el activo, produciéndose el incremento en el patrimonio neto de la empresa en el momento inicial. Desde el punto de vista fiscal las donaciones tributan íntegramente en el ejercicio en que se reciben.

De acuerdo con el tratamiento contable y fiscal, a los efectos de la determinación de la base imponible, en la que se parte del resultado antes de impuestos, en el primer ejercicio se realizará un ajuste positivo (diferencia entre el importe de la donación y lo traspasado a resultados en el ejercicio), y en el resto de ejercicios un ajuste negativo por el importe de la donación traspasado a resultados.

Desde el punto de vista contable, se debe indicar que en el caso de la donación no existe diferencia temporaria dado que en el ejercicio en que se recibe es un ingreso contable (aunque imputado en patrimonio neto) que tributa íntegramente en dicho ejercicio. En este caso, tendríamos que se trata de un elemento que carece de valor contable y también de valor fiscal, ya que la donación ni tributará ni resultará deducible en ejercicios futuros. La parte del impuesto a pagar en el ejercicio en que se recibe que derive del ingreso en patrimonio neto se registrará en la cuenta «Impuesto corriente» (8300). Por la imputación a resultados no tiene relevancia fiscal (ni el gasto en patrimonio neto ni el ingreso en pérdidas y ganancias tributa) se cargará la cuenta «Impuesto diferido» (6301) con abono a la cuenta «Impuesto diferido» (8301) por el resultado de multiplicar por el tipo de gravamen el importe traspasado.

EJEMPLO 17

La sociedad AMC recibe una donación de un elemento de inmovilizado el 31 de diciembre de 20X0, siendo el valor razonable del mismo de 100.000 euros y su vida útil de 10 años.

Se pide:

Realizar la liquidación fiscal y contabilizar lo que proceda si no hay más ajustes que los que puedan resultar de la donación y tenemos los siguientes datos:

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

	20X0	20X1
Resultado antes de impuestos pérdidas y ganancias	200.000	200.000
Retenciones	20.000	20.000
Tipo de gravamen	25 %	25 %

Solución

Desde el punto de vista fiscal, el ingreso derivado de la donación se integrará en la base imponible del periodo impositivo en que se reciba la misma.

Año	Ingreso pérdidas y ganancias	Ingreso fiscal	Ajuste en base imponible
20X4	0	100.000	100.000
20X1 y ss.	10.000	0	–10.000

En consecuencia:

- Año 20X0: tenemos un ingreso de patrimonio neto que tributa y que ocasionará un impuesto corriente que se contabilizará como gasto de patrimonio neto.
- Años siguientes: contablemente por la imputación a resultados tenemos un gasto de patrimonio neto y un ingreso de pérdidas y ganancias que no se integran en la base imponible, pero por los que habrá que registrar el correspondiente efecto impositivo.

Año 20X0

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Ingresos – gastos patrimonio neto	Total
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS ± Ajustes extracontables	200.000	100.000	300.000
BASE IMPONIBLE	200.000	100.000	300.000
× tipo impositivo	25 %	25 %	25 %

.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Ingresos – gastos patrimonio neto	Total
.../...			
CUOTA ÍNTEGRA	50.000	25.000	75.000
• Deducciones y bonificaciones			
CUOTA LÍQUIDA	50.000	25.000	75.000
• Retención y pagos a cuenta			(10.000)
A INGRESAR O DEVOLVER			65.000

La anotación por el impuesto corriente será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	50.000	
8300	Impuesto corriente	25.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		10.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		65.000

Año 20X1

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Transferencias ingresos – gastos patrimonio neto	Total
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS	200.000	(10.000)	190.000
± Ajustes extracontables	–10.000	10.000	0
BASE IMPONIBLE PREVIA	190.000	–	190.000
× tipo impositivo	25 %	25 %	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	47.500	–	47.500
			.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Transferencias ingresos – gastos patrimonio neto	Total
.../...			
• Deducciones y bonificaciones			
CUOTA LÍQUIDA	47.500	–	47.500
• Retención y pagos a cuenta	(10.000)		(10.000)
A INGRESAR O DEVOLVER	37.500		37.500

La anotación por el impuesto corriente será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	47.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		10.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		37.500

Por el efecto impositivo de la donación, dado que la imputación a resultados no tiene relevancia fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (10.000 × 25 %)	2.500	
8301	Impuesto diferido		2.500

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (ART. 25 LIS)

Javier Romano Aparicio
Profesor del CEF

Extracto

En este artículo se aborda el análisis de la reducción de la base imponible asociada al incremento de los fondos propios regulada en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) así como las exigencias y tratamiento contable derivados de la reducción. En el trabajo se analizan las diferentes situaciones que se pueden derivar de la norma y se exponen una serie de ejemplos para ayudar al estudio y comprensión de la misma.

Palabras claves: impuesto sobre beneficios, reducción de la base imponible, incremento de fondos propios y reserva de capitalización.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

THE ACCOUNTING TREATMENT OF CAPITALIZATION RESERVE (ART. 25 LIS)

Javier Romano Aparicio

Abstract

In this article we will treat analysis of the reduction of the tax base associated with increased equity regulated in Article 25 of the Corporation Tax Act and the requirements and accounting treatment resulting from the reduction. At work the different situations that can be derived from the norm are analyzed and a number of examples are given to help the study and understanding of it.

Keywords: reduction of the tax base, increased equity, capitalization reserve and profit tax.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

1. Concepto y tratamiento de la reserva por capitalización (art. 25 LIS)
2. Tratamiento de la base imponible insuficiente
3. Incumplimiento posterior de las condiciones
4. Fondos propios a considerar para la reducción por reserva de capitalización

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

1. CONCEPTO Y TRATAMIENTO DE LA RESERVA POR CAPITALIZACIÓN (ART. 25 LIS)

El artículo 25 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades señala que los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley **tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 % del importe del incremento de sus fondos propios**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad **se mantenga durante un plazo de cinco años** desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se **dote una reserva por el importe de la reducción**, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

Sin embargo, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 % de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

EJEMPLO 1

La sociedad Elprimo tiene los siguientes datos para la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X15:

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

- Beneficio antes de impuestos 100.000
- Tipo de gravamen ..... 25 %
- Deducciones 2.000
- Retenciones y pagos a cuenta 20.000
- Incremento de fondos propios 80.000

Se pide:

Liquidación del impuesto sobre sociedades y contabilización del gasto devengado por la liquidación, sabiendo que la sociedad tiene suficientes reservas voluntarias para dotar la reserva por capitalización.

Solución

Liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X15:

Beneficio antes de impuestos	100.000
Base imponible previa	100.000
Reducción reserva de capitalización (1)	–8.000
Base imponible	92.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	23.000
Deducciones	–2.000
Cuota líquida	21.000
Retenciones y pagos a cuenta	20.000
Cuota diferencial	1.000

(1) La reducción de la base imponible:

Incremento de fondos propios en 20X15	80.000
Importe reducción: 10 % Δ × fondos propios (10 % × 80.000)	8.000
Límite: 10 % × base imponible previa (10 % × 100.000)	10.000

.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

.../...

Además hay que recordar que la reducción es válida si:

- El incremento de los fondos propios dura cinco años. Si no cumple esta condición en los cinco años siguientes haremos un ajuste positivo en la liquidación que corresponda.
- Se dota de la reserva por capitalización (indisponible) por importe de la reducción en la base con cargo a reservas disponibles.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.000	
1148	Reserva por capitalización		8.000

La cuenta 1148, «Reserva por capitalización», si se cumplen todas las condiciones, deberá permanecer en contabilidad hasta el 1 de enero de 20X21, fecha en la que pasará a ser disponible:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1148	Reserva por capitalización	8.000	
113	Reservas voluntarias		8.000

Además el 31 de diciembre de 20X15 por el gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	21.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	21.000	
6300	Impuesto corriente		21.000

Resultado del ejercicio 20X15 = 100.000 – 21.000 = 79.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2. TRATAMIENTO DE LA BASE IMPONIBLE INSUFICIENTE

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

EJEMPLO 2

La sociedad Laprima tiene los siguientes datos para la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X15:

- Beneficio antes de impuestos 100.000
- Tipo de gravamen ..... 25 %
- Deducciones 2.000
- Retenciones y pagos a cuenta 20.000
- Incremento de fondos propios 120.000

Se pide:

Liquidación del impuesto sobre sociedades y contabilización del gasto devengado por la liquidación, sabiendo que la sociedad tiene suficientes reservas voluntarias para dotar la reserva por capitalización.

Solución

Beneficio antes de impuestos	100.000
Base imponible previa	100.000
Reducción reserva de capitalización (1)	–10.000
Base imponible	90.000
Tipo de gravamen	25 %

.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

.../...

Cuota íntegra	22.500
Deducciones	–2.000
Cuota líquida	20.500
Retenciones y pagos a cuenta	20.000
Cuota diferencial	500

(1)

Incremento fondos propios en 20X15	120.000
Importe reducción: 10 % Δ × fondos propios (10 % × 120.000)	12.000
Límite: 10 % × base imponible previa (10 % × 100.000)	10.000
Resto	2.000

La parte de la reducción no utilizada (2.000) se puede usar en los dos años siguientes (20X16 y 20X17) por lo que surgirá un derecho 2.000 × 25 % = 500.

Por la dotación de la reserva por capitalización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
1148	Reserva por capitalización		10.000

Por el gasto devengado por impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	20.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		500

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Por el crédito fiscal:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4743	Derechos fiscales pendientes por reserva de capitalización (2.000 × 25 %)	500	
6301	Impuesto diferido		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	20.000	
6300	Impuesto corriente		20.500
6301	Impuesto diferido	500	

En relación con el registro de los derechos fiscales hay que tener en consideración lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 12.ª del Plan General de Contabilidad (PGC) cuando señala en su apartado 2.3:

> «De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos».

3. INCUMPLIMIENTO POSTERIOR DE LAS CONDICIONES

El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la ley.

EJEMPLO 3

La sociedad Laprima (sociedad del ejemplo anterior) tiene los siguientes datos para la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X16:

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

- Beneficio antes de impuestos 50.200
- Tipo de gravamen ..... 25 %
- Deducciones 1.000
- Retenciones y pagos a cuenta 12.000
- Reducción de fondos propios ..... –5.000
- Intereses de demora:
  - Año 20X15 200
  - Año 20X16 150

Se pide:

Liquidación del impuesto sobre sociedades y contabilización del gasto devengado por la liquidación.

Solución

El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas. En nuestro caso se ha producido una reducción de los fondos propios y hay que eliminar la reducción que se hizo en 20X15 mediante un ajuste positivo en la liquidación del impuesto sobre sociedades. Además hay otro ajuste negativo como consecuencia de los intereses de demora devengados en el año anterior que se han debido registrar en la cuenta 113, «Reservas voluntarias», según establece la NRV 22.ª del PGC sobre «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables».

Beneficio antes de impuestos	50.200
Ajuste intereses demora 20X15	–200
Base imponible previa	50.000
Más eliminación reserva por capitalización	+10.000
Base imponible	60.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	15.000
Deducciones	–1.000

.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

.../...	
Cuota líquida	14.000
Retenciones y pagos a cuenta	–12.000
Cuota diferencial	2.000

Por el traspaso de la reserva por capitalización a reservas disponibles:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1148	Reserva por capitalización	10.000	
113	Reservas voluntarias		10.000

Por el gasto devengado por impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	14.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		12.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.000

Por la eliminación de los derechos fiscales pendientes que se han perdido como consecuencia de la disminución de fondos propios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	500	
4743	Derechos fiscales pendientes por reserva de capitalización		500

Por el efecto fiscal de los intereses de demora del año 20X15:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50	
113	Reservas voluntarias (200 × 25 %)		50

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Regularización de las cuentas procedentes del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	550	
129	Resultado del ejercicio	13.450	
6300	Impuesto corriente		14.000

Resultado del ejercicio = 50.000 – 13.450 = 36.550

4. FONDOS PROPIOS A CONSIDERAR PARA LA REDUCCIÓN POR RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo:

a) Las aportaciones de los socios.

b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.

c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.

d) Las reservas de carácter legal o estatutario.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible.

EJEMPLO 4

La sociedad Laprima presenta la siguiente evolución de sus fondos propios en los años 20X16 y 20X17:

Conceptos	31-12-20X17	31-12-20X16
Capital social	300.000	200.000
Prima de emisión o asunción	50.000	0
Reserva legal	13.000	10.000
Reservas voluntarias	66.000	50.000
Resultado del ejercicio	40.000	30.000
Aportaciones de socios o propietarios	15.000	0
Reservas por acciones propias aceptadas en garantía	1.000	0
Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	15.000	0
Total	500.000	290.000

Información complementaria:

El incremento de capital social se debe a una ampliación de capital con aportaciones dinerarias que ha sido totalmente suscrita y desembolsada en el ejercicio dando lugar al siguiente registro contable de forma resumida.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	250.000	
100	Capital social		200.000
110	Prima de emisión o asunción		50.000

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

La distribución del resultado del año 20X16 ha sido la siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
112	Reserva legal		3.000
113	Reservas voluntarias		16.000
1140	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante		1.000
526	Dividendo activo a pagar		10.000

Durante el ejercicio, además de la ampliación los socios han realizado la siguiente aportación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		15.000

Por último, se sabe que la cuenta patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos se ha originado como consecuencia de la emisión de una serie de obligaciones convertibles.

Los datos para realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X17 son los siguientes:

- Beneficio antes de impuesto 300.000
- Tipo de gravamen ..... 25 %
- Deducciones 10.000
- Retenciones y pagos a cuenta 22.000

Se pide:

1. Determinar el incremento de los fondos propios a efectos de la reducción de la base imponible contemplada en el artículo 25 de la LIS.
2. Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X17.
3. Asientos contables.

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

Solución

1. *Determinar el incremento de los fondos propios a efectos de la reducción de la base imponible contemplada en el artículo 25 de la LIS*

Para determinar el incremento de fondos propios no se tendrán en cuenta, en este caso, las siguientes partidas:

- Aportaciones de los socios.
- Reserva legal.
- Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.
- Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Resultado del ejercicio actual y del anterior.

Las restantes partidas e importes que dan lugar a la determinación del incremento de los fondos propios son las siguientes.

Conceptos	31-12-20X17	31-12-20X16
Capital social	300.000	200.000
Prima de emisión o asunción	50.000	0
Reservas voluntarias	66.000	50.000
Total	416.000	250.000

Incremento de fondos propios = 416.000 – 250.000 = 166.000

2. *Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X17*

Beneficio antes de impuestos	300.000
Base imponible previa	300.000
Reducción base imponible previa (art. 25) (10 % × 166.000)	–16.600
Base imponible	283.400
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	70.850

.../...

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

.../...	
Deducciones	–10.000
Cuota líquida	60.850
Retenciones y pagos a cuenta	–22.000
Cuota diferencial	38.850

3. Asientos contables

Por la reserva de capitalización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	16.600	
1148	Reserva por capitalización		16.600

Impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	60.850	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		22.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		38.850

Traspaso a resultados del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	60.850	
6300	Impuesto corriente		60.850

Resultado del ejercicio = 300.000 – 60.850 = 239.150

Nota: Este artículo también ha sido publicado en la Revista *Cefgestión*. CEF. Núm. 213, mayo 2016.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".