Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 382 Enero 2015

- **Un impuesto disfrazado bajo el canon hidroeléctrico.** *Ana Molina Lebrón*
- **Liquidaciones rectificativas: *dies ad quem* y *dies a quo* de los intereses de demora.** *Juan Calvo Vérgez*
- **Aspectos problemáticos de la tributación de los profesionales.** *Sabina de Miguel Arias*
- **Reforma tributaria: IRPF (*Roberto Alonso*), IVA (*Antonio Longás*) e IS (*Fernando Borrás*)**
- **Establecimiento permanente en el IVA.** *Javier Bas Soria*
- **Errónea calificación de un contrato y retroacción de actuaciones.** *Eva M.ª Cordero González*
- **Caso práctico: ISD e ITP y AJD.** *Óscar Alcalde y Ramón Chaler*
- **El opcional gasto fiscal del artículo 12.3 TRLIS.** *Félix Daniel Martínez Laguna*
- **La competencia en el mercado de auditoría y las variaciones de cuota de mercado.** *Emiliano Ruiz, Paula I. Rodríguez y Estíbaliz Biedma*
- **NIA-ES 402. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.** *Javier Briones Ortega*
- **NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.** *Ana Martí Corral*
- **Caso práctico de Inspectores de Hacienda del Estado.** *Anna Ayats Vilanova*

www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Enero 2015 – Número 382

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy *(Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos. 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

María José Aguiló García *(Socia responsable de KPMG Abogados)*

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

Sotero Amador Fernández *(Profesor de Contabilidad del CEF)*

Oriol Amat Salas *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra. Consejero de la CNMV)*

Inocencio Carazo González *(Socio director de Insesa Concursal Abogados)*

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

Nicolás de Gaviria Fobián *(Socio del Área Fiscal Internacional de Deloitte)*

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

José Félix Gálvez Merino *(Socio de PricewaterhouseCoopers)*

María Antonia García Benau *(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia)*

Francisco Alfredo García Prats *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. 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)*

Francisco Magraner Moreno *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia)*

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

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)*

Flavia Rodríguez Ponga Salamanca *(Directora general de Seguros y Fondos de Pensiones)*

Fernando Ruiz Ruiz *(Presidente de Deloitte)*

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

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 (2015)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
144,24 € (IVA no incluido)	• Suscriptores: 16,35 € (IVA no incluido) • No suscriptores: 19,23 € (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).

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

1/2015 El canon a la generación hidroeléctrica. Problemas de inconstitucionalidad e incumplimiento del Derecho comunitario
The hidroelectric generation rate unconstitutional problems and breach of community law 5
(Ana Molina Lebrón)

2/2015 La determinación del *dies ad quem* y del *dies a quo* del plazo de devengo de intereses de demora en aquellos casos de liquidaciones giradas tras la anulación de otra previa
Dies ad quem *and* dies a quo *of the default interest accrual period in case of tax assessments turned after canceling a previous one* 43
(Juan Calvo Vérgez)

3/2015 Aspectos problemáticos de la tributación de los profesionales que desarrollan su actividad a través de una sociedad mercantil
Tax problems of professionals developing their activity through companies 81
(Sabina de Miguel Arias)

4/2015 Análisis de las modificaciones introducidas en el IRPF por la Ley 26/2014 de reforma de la Ley 35/2006
Analysis of the amendments introduced to Personal Income Tax by Law 26/2014, which amends Law 35/2006 111
(Roberto Alonso Alonso)

5/2015 Análisis de las modificaciones introducidas en el IVA por la Ley 28/2014, de reforma de la Ley 37/1992, y de otras modificaciones relativas a este impuesto
Analysis of the amendments introduced on VAT by Law 28/2014, with respect to Law 37/1992, and others modifications regarding this tax 117
(Antonio Longás Lafuente)

6/2015 Primeras reflexiones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
First reflections concerning Law 27/2014, of November 27, of Corporate Income Tax 123
(Fernando Borrás Amblar)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

7/2015 El establecimiento permanente como lugar de localización de los servicios en el IVA. (Análisis de la STJUE de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12) 127
(Javier Bas Soria)

8/2015 La errónea calificación de un contrato como simulado es un defecto sustantivo que no permite la retroacción de actuaciones. (Análisis de la STS de 15 de septiembre de 2014, rec. núm. 3948/2012) 134
(Eva María Cordero González)

CASO PRÁCTICO

9/2015 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (caso práctico) 141
(Óscar Alcalde Barrero y Ramón Chaler Iranzo)

TRIBUTACIÓN Y CONTABILIDAD

10/2015 La transmisión de la participación «deteriorada» en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Opcionalidad del gasto y efectos futuros del derogado artículo 12.3 del TRLIS
Transmission of «impaired» equity group companies, joint ventures and associates. Optionality of spending and future effects of the repealed article 12.3 TRLIS 143
(Félix Daniel Martínez Laguna)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

11/2015 Un estudio descriptivo sobre la intensidad y la naturaleza de la competencia en el mercado de auditoría basado en las variaciones de cuota de mercado
A descriptive study of the intensity and nature of competition in the audit market based on changes in market share 177
(Emiliano Ruiz Barbadillo, Paula I. Rodríguez Castro yEstíbaliz Biedma López)

COMENTARIOS NIA

12/2015 NIA-ES 402. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios
ISA 402. Audit considerations relating to an entity using a service organization 211
(Javier Briones Ortega)

13/2015 NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría
ISA 450. Evaluation of misstatements identified during the audit 213
(Ana Martí Corral)

CASO PRÁCTICO

14/2015 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado 215
(Anna Ayats Vilanova)

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 CANON A LA GENERACIÓN HIDROELÉCTRICA. PROBLEMAS DE INCONSTITUCIONALIDAD E INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO

Ana Molina Lebrón

Abogada Iberdrola, SA
Técnico de Administración General Jurídico

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio *Estudios Financieros* 2014** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Alejandro Blázquez Lidoy, don Nicolás de Gaviria Fobián, don José Félix Gálvez Merino y don Eduardo Luque Delgado.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, lleva a cabo una profunda reforma del sector eléctrico creando varias figuras tributarias, entre las que se encuentra una nueva tasa o canon por la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, modificando el Texto Refundido de la Ley de Aguas, e incorporando al mismo un nuevo artículo, el 112 bis.

A pesar de estar presidido por una aparente finalidad medioambiental, el verdadero objetivo no es otro que el de contribuir a financiar el déficit de tarifa del sistema eléctrico español, expresamente confirmado en el mismo texto legislativo y en el mismo título de la ley («para la sostenibilidad energética»).

El nuevo canon plantea graves problemas de falta de adecuación tanto al Derecho interno como al Derecho comunitario: su falta de afección real al medio ambiente, el incumplimiento de la normativa comunitaria sobre energías renovables, el incumplimiento de la política de aguas e imposición medioambiental, el incumplimiento del principio comunitario medioambiental «quien contamina paga» y la modificación de las concesiones como requisito de exigibilidad.

Palabras claves: canon hidroeléctrico, déficit de tarifa, tributo no medioambiental, infracción del principio de legalidad e infracción del principio de igualdad.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014 / Fecha de revisión: 19-10-2014

THE HIDROELECTRIC GENERATION RATE UNCONSTITUTIONAL PROBLEMS AND BREACH OF COMMUNITY LAW

Ana Molina Lebrón

Abstract

The Law 15/2012, December 27th, concerning the tax measures for the energetic sustainability, consolidates a considerable reform of the electric sector and creates new taxations. As a result, a new fee is created, the Utility Lease and Inland Waters Development for Electric Energy Production, which modifies the Rewritten Text of Water law and adds thereto a new article; the 112 bis.

Under the purpose of environmental conservation, the true aim is to finance Spanish electrical system deficit fare, confirmed specifically in the same legislative text and the law title («Sustainable Energy»).

The new lease has raised great problems of adequacy to both the national law and the comunitary law: the lack of attention to the environment, the breach of the EU normative about renewable energies, the breach of water policy and environmental imposition, the breach of the EU environmental principle «who pollutes pays» and the concessions modification such as the enforceability requirement.

Keywords: hidroelectric generation rate, electric fee deficit, no environmental tax, breach of the rule of law and breach of the rule of equality.

Sumario

I. Introducción. De pretendido tributo ambiental a financiar el déficit tarifario

II. Régimen jurídico del canon hidroeléctrico

A) La Ley de Aguas como requisito previo para examinar el canon hidroeléctrico
B) Objeto y hecho imponible
C) Obligados tributarios
D) Base imponible y deuda tributaria
E) Periodo impositivo, devengo y liquidación del tributo
F) Diferencias importantes entre el canon a la generación hidroeléctrica y el canon por la utilización de los bienes de dominio público hidráulico

III. Vicios de inconstitucionalidad en la regulación del canon hidroeléctrico

A) La naturaleza jurídica del canon hidroeléctrico se acerca más a la figura del impuesto que a la figura tributaria de la tasa. Régimen de ayudas de estado ilegal
B) El canon hidroeléctrico carece de finalidad extrafiscal. Quiebra de los principios de capacidad económica, principio de generalidad, principio de igualdad
C) Quiebra del principio de no confiscatoriedad
D) Quiebra del principio de seguridad jurídica
E) Doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE) e Impuesto especial sobre la electricidad (IEE)

IV. Vulneración de la normativa comunitaria en la regulación del canon hidroeléctrico

A) Vulneración de la Directiva 2009/28/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables
B) Vulneración de la Directiva 2000/60/CE, de 23 de octubre, sobre el marco comunitario de política de aguas
C) Vulneración de la Directiva 2003/96/CE, de imposición energética
D) Vulneración de la Directiva 2002/19/CE, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización)
E) Vulneración del artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (principio de que quien contamina paga y restos de principios orientadores de la política ambiental europea). Directiva 2004/35/CE, de 21 de abril, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales
F) Vulneración de los artículos 17, 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea

G) Vulneración de la Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad

H) Vulneración de la Directiva 2005/89/CE, sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura

V. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Agradecimiento: A Alejandro que con tan solo 8 años es el motor de mi vida. A Nacho, dice Jorge Bucay «que el verdadero amor no es otra cosa que el deseo inevitable de ayudar al otro para que sea quien es», gracias, no sé si a la vida, por haberte puesto en mi camino, o a ti, por tanto amor y por ayudarme a ser quien soy. A Blanca por su gran ayuda. Y a Luis María Cazorla Prieto, gran profesional y maestro solo superado por ser mejor persona.

I. INTRODUCCIÓN. DE PRETENDIDO TRIBUTO AMBIENTAL A FINANCIAR EL DÉFICIT TARIFARIO

Resulta cuanto menos paradójico encontrar en los tiempos que corren una regulación como la desarrollada en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (en adelante Ley 15/2012), enmascarada bajo la prioridad de Ley medioambiental pero fácilmente descubierta desde su título, teniendo como única prioridad la financiación del déficit tarifario, volviendo el legislador a lo que ya nos tiene acostumbrados, a disfrazar tributos netamente recaudatorios de tributos medioambientales.

Un impuesto medioambiental es aquel cuya prioridad es la búsqueda de una reducción en el deterioro ambiental. Para ello es importante su papel incentivador sobre los contaminadores, mediante la promoción de cambios de comportamiento y tecnologías y procesos productivos[1].

El 27 de diciembre de 2012 se aprobó la Ley 15/2012[2], con la finalidad reconocida por el Gobierno de reducir el déficit tarifario[3]. El tan nombrado en los últimos años como déficit tarifario tiene su origen en la insuficiencia sistemática de los ingresos recaudados a través del precio que

---

1 *Vid*., en este sentido, Labandeira Villot: «Fiscalidad y sostenibilidad», *Los tributos del sector eléctrico*, Thomson Aranzadi, 2013, pág. 131.

2 Publicada en el Boletín Oficial del Estado el 28 de diciembre de 2012.

3 Recoge Codes Calatrava que: «El déficit de tarifa, mal endémico del sector eléctrico español, estaba alcanzando cotas inusitadamente elevadas y el *dead line* que se autoimpuso la Administración para que los ingresos del sistema fueran suficientes para cubrir los costes, objetivo que debía cumplirse antes del 1 de enero de 2013, se acercaba sin que pareciera haber una solución que satisficiera a la propia Administración, a las empresas eléctricas y a los consumidores» («El canon a la generación hidroeléctrica», *Los tributos del sector eléctrico*, dir. Fernando Becker, Luis María Cazorla y Julián Martínez-Simancas, Thomson Aranzadi, 2013, pág. 624). Como ha señalado Martínez Garrido «las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía constituyen la pieza esencial en la función de determinación de los créditos y deudas de las actividades reguladas del sector eléctrico», en «Régimen jurídico de las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, pág. 289. *Vid*. también, Mateu de Ros y Cerezo: «El déficit de tarifa eléctrica: origen y regulación por el Derecho positivo», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, ob. cit., 2009, págs. 347 a 390.
Vid. Informe Comisión Nacional de la Energía, 2/2012, de 7 de marzo, sobre el sector energético español, que propone una batería de medidas regulatorias a fin de solucionar el problema del déficit de tarifa: externalización de costes de los peajes eléctricos (pág. 39 y ss.), implementación de medidas para la financiación de las primas del régimen especial con otras fuentes de financiación diferentes a los peajes de acceso (pág. 40). Las medidas específicas propuestas por el regulador pasaban por eliminar las primas del régimen especial de las tarifas de acceso financiándolas (*http://www.cne.es/cne/doc/publicaciones/20120309_PI_DEFICIT_ELECTRICO.pdf*).

pagan los consumidores por la electricidad, para cubrir el coste necesario para prestar el servicio de suministro eléctrico[4].

La Ley 15/2012 establece *ex novo* cuatro figuras tributarias: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nuclear, el impuesto sobre el almacenamiento de residuos radiactivos y el canon a la generación hidroeléctrica o más propiamente, canon por utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica[5].

Ya desde el inicio podemos afirmar que si bien la Ley 15/2012 aparece como una Ley tributaria con finalidad medioambiental, el propio texto legislativo se encarga de matizar dicha finalidad, ya que lo recaudado irá a paliar el déficit de tarifa. A pesar de calificar a dichos tributos como «medioambientales», la realidad obedece a una maniobra sutil para establecer una financiación encubierta del déficit de tarifa, fundamentalmente a cargo de los generadores eléctricos[6], mediante la creación de tributos que no son compatibles con los principios inspiradores de la fiscalidad ambiental de la Unión Europea ni con los principios básicos del mercado energético.

El preámbulo de la Ley 15/2012[7] justifica la imposición de los tributos regulados en ella, con la finalidad de armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad, «valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea». Esta meritoria finalidad ambiental dice responder al mandato del artículo 45 de la

---

4 El precio final que pagan los consumidores es el resultado de la suma del precio de la energía, determinado por el mercado, la tarifa o peajes de acceso, destinados a cubrir los costes regulados, el margen de comercialización de la energía y los impuestos. Los peajes de acceso destinados a sufragar principalmente el transporte, la distribución, las primas al régimen especial y otras medidas de política regulatoria los que no recogen la totalidad de los costes que debían incorporar y, por tanto, son exclusivamente esos peajes insuficientes los causantes del déficit de tarifa. El Real Decreto-Ley 9/2013 recoge que el déficit de tarifa es imputable en exclusiva a la Administración y en ningún caso a las empresas que operan en el mercado eléctrico. El precio de la energía eléctrica en España se sitúa en la media europea y resulta evidente que dicho precio no influye en el déficit tarifario.

5 En concreto la previsión de recaudación inicialmente prevista para los ejercicios 2013, 2014 y 2015 en el canon a la generación eléctrica ascenderá a 1.015 millones de euros.

6 La justificación de gravar a los generadores eléctricos puede venir por su identificación con la teoría de *windfall profits* o beneficios caídos del cielo, ya que se entiende que las hidráulicas obtienen unos beneficios desmesurados puesto que sus activos están en su mayor parte amortizados, pero no es así, un análisis pormenorizado de la rentabilidad de dicha tecnología proporciona argumentos en contra. *Vid*. Codes Calatrava: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 628. Cfr. Cazorla Prieto y Cazorla González-Serrano: «El tratamiento en el ordenamiento jurídico español del incremento de los precios de la energía como consecuencia de la internalización de los derechos de emisión de CO_2», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, págs. 757 y ss.

7 El artículo 109 del Reglamento del Congreso de los Diputados recoge que los Proyectos de ley deben ir acompañados de una exposición de motivos y antecedentes necesarios para valorar la voluntad del legislador y fijar el carácter y finalidad de lo regulado en ellas.

Constitución Española (CE), la protección del medio ambiente y reconoce que la nueva ley pretende servir de estímulo para mejorar los niveles de eficiencia energética y asegurar una mejor gestión de los recursos naturales para seguir avanzando en un nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental. Así recoge que «en la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental». Continúa el preámbulo que la presente reforma contribuye a «la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes. Los valores y objetivos que informan la presente ley tienen vocación transversal y por lo tanto deben ser un eje básico de la coherencia de las medidas sectoriales, especialmente cuando inciden en un sector de tanto impacto económico y ambiental para el país como es el sector energético». Uno de los ejes de la reforma es la «internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica». La propia confesión del legislador de que «uno de los ejes» de la reforma es la internalización de los costes medioambientales permite el reconocimiento de otros ejes o finalidades, que, si bien no se especifican, se aprecian de inmediato. El preámbulo no hace más que revestir de un barniz medioambiental a estos tributos, ya que la realidad está en que los mismos no son más que tributos meramente recaudatorios que acaban gravando de una manera desproporcionada a la actividad de generación de energía eléctrica en forma discriminatoria e incluso perjudicial para la misma si la comparamos con el resto de actividades productivas, creando incluso una distorsión competitiva que perjudica a todas las empresas de generación eléctrica en España y, en particular, a las que cuentan con instalaciones hidráulicas, efectos todavía más grave debido al hecho de que el mercado español está integrado con el de Portugal en el llamado Mercado Ibérico de la Electricidad (MIBEL)[8].

No podemos olvidar que es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional[9] analizar la exposición de motivos de los tributos para fijar su verdadera naturaleza y finalidad, sin perjuicio del necesario estudio conjunto de sus elementos estructurales. El preámbulo se integra en la disposición normativa, forma parte del texto legal, tiene valor jurídico aunque no normativo y sirve principalmente como criterio de interpretación de la voluntad del legislador[10]. Pero tampoco po-

---

8 Decisión adoptada conjuntamente por España y Portugal en el Acuerdo de Santiago de Compostela en el año 2004.

9 *Vid*. Sentencias del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001); 168/2004, de 6 de octubre (NFJ019413); 179/2006, de 13 de junio (NFJ022731), entre otras.

10 *Vid*. Sentencias del Tribunal Constitucional 36/1981, de 12 de noviembre; 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014); 90/2009, de 20 de abril (NCJ049137), entre otras. En este sentido la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, recoge que las exposiciones de motivos deben cumplir la función de describir su contenido, indicando su objeto y finalidad, sus antecedentes y las competencias y habilitaciones en cuyo ejercicio se dicta. Si es preciso, resumirá sucintamente el contenido de la disposición, a fin de lograr una mejor comprensión del texto, pero no contendrá partes del texto articulado. Se evitarán las exhortaciones, las declaraciones didácticas o laudatorias u otras análogas.

demos olvidar que el propio Tribunal Constitucional ha reconocido que las declaraciones recogidas en la parte expositiva sobre la finalidad de los tributos deben plasmarse en la regulación de sus elementos estructurales. Cuando esa congruencia no se produce debe primar el análisis de los elementos estructurales del tributo sobre la simple declaración recogida en la exposición de motivos[11]. La calificación de un tributo requiere una interpretación global del mismo, y del análisis de los elementos estructurales del canon hidroeléctrico, como veremos más adelante, podemos afirmar que el pretendido carácter medioambiental recogido en la exposición de motivos de la ley se aleja a medida que se analizan los elementos estructurales del mismo[12].

Los tributos medioambientales deben incentivar la reducción de la contaminación, con el fin de promover cambios de conductas por parte de productores y consumidores, pero como analizaremos inmediatamente, ninguno de los requisitos o finalidades de los tributos medioambientales se cumplen en el canon hidroeléctrico, a tal efecto, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077), recoge que «la finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios. (...) La *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación».

El título competencial para el establecimiento de estos tributos se encuentra en la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general, prevista en el **artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española** (el poder financiero corresponde al Estado) y en el **artículo 133.1** del mismo texto legal (la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley)[13]. Dicho poder tributario tiene como límites: los principios constituciona-

---

11 *Vid*. Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001). El tribunal niega al impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente su pretendida finalidad medioambiental porque dicha finalidad no se reflejaba en la regulación positiva de sus elementos estructurales, a pesar de que en la exposición de motivos de la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, se indicaba expresamente que se trataba de un impuesto dirigido a compensar la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes.

12 De la misma Ley 15/2012 y de las propias declaraciones del ministro se deduce con total nitidez que el objeto principal no es otro que compensar el déficit tarifario de la energía eléctrica (*www.lamoncloa.gob.es/ConsejodeMinistros/Resumenes/2012/140912-consejo.htm*).

13 El Tribunal Constitucional ha señalado de manera reiterada que el Estado dispone de plena libertad configurativa para el establecimiento de nuevos tributos. *Vid*., entre otras, STC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269); 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001); 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237). En este sentido, establece Cazorla Prieto: «Que la titularidad genérica es propia del Estado en acepción amplia, es decir, dentro de nuestro ordenamiento jurídico del Estado en sentido estricto, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales», *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 12.ª edición, Aranzadi, 2012.

les recogidos en el artículo 31 de la Constitución (legalidad, capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, seguridad jurídica y no confiscatoriedad); la coordinación con el poder tributario de las comunidades autónomas (art. 6.2 Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas) y los que derivan de la pertenencia de España a la Comunidad Europea, en concreto las Directivas Comunitarias relativas a la tributación de la energía eléctrica.

En lo referente al canon a la generación hidroeléctrica, la disposición final segunda de la Ley 15/2012 establece que el título competencial para el establecimiento de dicho canon se encuentra en el artículo 149.1.22.ª de la Constitución, que determina la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una comunidad autónoma.

II. RÉGIMEN JURÍDICO DEL CANON HIDROELÉCTRICO

El **artículo 29 de la Ley 15/2012** crea una nueva «tasa» o canon a la generación hidroeléctrica, conocido como canon por la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica [art. 2 a) RDLeg. 1/2001, de 20 de julio, Texto Refundido de la Ley de Aguas, en adelante TRLA], añadiendo a la Ley de Aguas un nuevo artículo, el **112 bis**, y entrando en vigor el 1 de enero de 2013.

Se trata de un canon concesional que somete a los titulares de concesiones para la explotación del dominio público hidráulico, en concreto de sus aguas continentales, para la producción de energía eléctrica, que implica un gravamen de toda la producción eléctrica a través de centrales hidroeléctricas, ya que se configura como un tributo porcentual sobre el volumen de negocios de las centrales hidroeléctricas.

La finalidad perseguida por el Gobierno, de financiar el déficit de tarifa, para cubrir los costes del sistema, pone en duda desde el principio que el canon cumpla adecuadamente los fines que tiene legalmente atribuidos y si su régimen se ajusta a su pretendido carácter medioambiental[14].

A) LA LEY DE AGUAS COMO REQUISITO PREVIO PARA EXAMINAR EL CANON HIDROELÉCTRICO

El artículo 2 del TRLA establece que el dominio público hidráulico del Estado lo constituyen: las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación; los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas; los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos; los acuífe-

14 Cfr. Codes Calatrava: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 625.

ros, a los efectos de los actos de disposición o de afección de los recursos hidráulicos y las aguas procedentes de la desalación de agua de mar.

El TRLA recoge en su Título VI el régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico (arts. 111 bis a 114) y regula las exacciones tributarias que afectaban al mismo, disponiendo que las Administraciones públicas competentes, en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, establecerán los mecanismos adecuados para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales. Esto dio lugar a la regulación de una serie de tasas que aparecen en los artículos 112 a 114 del TRLA:

- El **canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico** (que grava la ocupación, utilización y aprovechamiento de los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas; y los lechos de los lagos, lagunas y embalses superficiales en cauces públicos, que requieran de concesión o autorización administrativa).
- El **canon de vertido** (que grava los vertidos al dominio público hidráulico).
- El **canon de regulación** (que grava el beneficio particular obtenido por obras de regulación realizadas por el Estado).
- La **tarifa de utilización del agua** (que grava los beneficios particulares obtenidos por obras del Estado distintas de las de regulación).

Hasta la publicación de la Ley 15/2012, únicamente los cauces de corrientes naturales y los lechos de los lagos y lagunas y de los embalses estaban gravados con exacciones tributarias a través del canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico[15]. A partir de 2012 se incorpora al TRLA el artículo 112 bis que regula el canon a la generación hidroeléctrica, gravando así la utilización y el aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de la energía eléctrica [letra a) del art. 2 TRLA]. Sorprende que el preámbulo de la Ley 15/2012 justifique la inclusión de esta nueva tasa en «una anomalía respecto al régimen común de los bienes de dominio público que ha perdurado por razones históricas si bien hoy carece de razonabilidad económica, al menos en cuanto a un uso puramente industrial y en régimen de mercado como es el de la producción de energía eléctrica». En palabras de Codes Calatrava «sorprende que tratándose de una anomalía histórica, se haya tardado casi veinticinco años en corregirla, y finalmente se haya tomado una decisión para salvar coyunturalmente una situación de déficit tarifario del sistema eléctrico. Por lo demás, no hay noticias en la doctrina administrativa más autorizada de autores que hayan levantado la voz para denunciar la existencia de dicha anomalía»[16].

---

15 *Vid*. al respecto Alzaga Villamil: «La tributación medioambiental y las aguas», *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi, 2008, págs. 533 y ss.

16 Cfr. «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 627.

El preámbulo de la Ley 15/2012 justifica la nueva tasa en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, e indica que se establecerán mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua. No parece propio referirse a la recuperación de costes, con fundamento al principio de equivalencia de las tasas, cuando estamos ante la utilización del dominio público hidráulico, que si bien es privativo, no es consuntivo, y no parece estar justificado que el coste medioambiental de la utilización de las aguas continentales pueda alcanzar el 22 % de la energía producida[17].

B) OBJETO Y HECHO IMPONIBLE

El artículo 112 bis.1 del TRLA dispone que: «La utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público a que se refiere el párrafo a) del artículo 2 de la presente ley, para la producción de energía eléctrica en barras de central, estarán gravadas con una tasa denominada canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, destinada a la protección y mejora del dominio público hidráulico».

En el apartado 6 del precepto se declaran exentos «los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración competente para la gestión del dominio público hidráulico», sin establecer ninguna delimitación negativa del hecho imponible, más que la que aparece en dicho apartado 6. El Grupo Parlamentario Vasco propuso en el Congreso de los Diputados, a través de la enmienda número 4, la supresión del nuevo canon, al estimar que la producción de energía hidroeléctrica es de origen renovable, por lo que no genera emisiones contaminantes a la atmósfera, y su uso contribuye a la lucha contra el cambio climático. La energía hidroeléctrica presenta, además, otras importantes ventajas técnicas y medioambientales. Así, el carácter regulable de una gran parte de la producción hidráulica ayuda a la integración de otras energías renovables que dependen de un recurso variable y no predecible, como el viento y el sol. Igualmente, contribuyen a regular los caudales de nuestros ríos, garantizando un caudal mínimo ecológico y permitiendo gestionar las avenidas en caso de grandes precipitaciones. En el debate del Senado también varios grupos parlamentarios presentaron enmiendas con la finalidad de delimitar negativamente el tributo para favorecer la potenciación de energías limpias, pero ninguna de ellas fue finalmente recogida en el texto aprobado[18].

---

17 No estamos ante ningún servicio de agua, además de que estos ya están cubiertos por las restantes exacciones, en concreto por el canon a la regulación y la tarifa de utilización del agua que soportan los aprovechamientos hidroeléctricos debido a las obras de regulación y otras infraestructuras ejecutadas por las Administraciones públicas. CODES CALATRAVA, ob. cit., pág. 628.

18 El Grupo Parlamentario Socialista propuso la exención para los aprovechamientos hidroeléctricos en régimen especial (enmienda núm. 80), propuesta que también se formuló por el Grupo Parlamentario Catalán (enmienda núm. 183), y por el Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (enmienda núm. 127). El reconocimiento de la exención para los aprovechamientos hidroeléctricos en régimen especial se ampara en su carácter de energía renovable respetuosa con el medio ambiente. Este tipo de instalaciones contribuyen de forma directa a evitar la emisión de gases

El hecho imponible, así regulado, resulta obsoleto desde el momento de su publicación a la luz de lo que debe entenderse por una configuración moderna de un tributo medioambiental, y de la jurisprudencia constitucional al respecto y de la rigidez del mismo que desemboca en una quiebra del principio «quien contamina paga», ya que exige, dicho principio, una proporcionalidad entre la reparación y el daño medioambiental efectivamente causado. Cuanto mayor sea el daño causado mayor deberá ser la reparación. Sin embargo, al no articularse ninguna exención, todas las instalaciones, con independencia de su mayor o menor incidencia en la calidad de las aguas continentales que se pretende proteger, se sujetan al gravamen de igual manera.

Y por otro lado, el hecho imponible se limita a las actividades de producción de energía eléctrica, dejando fuera otras actividades que causan un impacto muy superior en las mismas, en especial si tenemos en cuenta que la producción de energía eléctrica realiza un uso no consuntivo de las aguas, a diferencia de otras actividades como las actividades de regadío, el abastecimiento de poblaciones, acuicultura, actividades recreativas, navegación, transporte acuático, lo que da lugar a una diferencia de trato en la tributación vulnerando los principios de generalidad[19], igualdad y capacidad económica. El referido canon incide directamente en las centrales hidráulicas, que pueden ver comprometida su rentabilidad al cambiarse las condiciones económicas de su explotación, lo que puede entrañar, por otra parte, una quiebra del principio de seguridad jurídica.

---

nocivos a la atmósfera y la generación de residuos. Como se defiende en la enmienda número 80, la minihidráulica, según el estudio de análisis de ciclo de vida realizado por el IDAE y cinco gobiernos autonómicos, es la tecnología de generación eléctrica menos impactante en el medio ambiente y, por ende, más sostenible. Por lo tanto, a esta tecnología se la penaliza frente a otras renovables con la incidencia de dos impuestos.

La enmienda de Convergència i Unió proponía, además, una reducción del canon en un 90 % para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW incluidas en el régimen ordinario para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW, y para las producciones o instalaciones que debiesen incentivarse «por motivos de política energética general». Este Grupo Parlamentario mantuvo en la justificación de su enmienda que el Gobierno, al estudiar la repercusión económica de la tasa del 22 % de la facturación por utilización del agua, no contabilizó el 10 % sobre ese 22 % de la facturación con que se gravó la utilización del agua por parte de las centrales de menos de 50 MW, por lo que su aceptación no perjudicaría el resultado económico de la medida. Además, señaló que de no aceptarse la propuesta las empresas de régimen ordinario podrán repercutir el impacto de la tasa al consumidor vía «pool», mientras que tal posibilidad será inexistente para las empresas de régimen especial, por lo que dicha tasa irá directamente contra la prima.

En la misma dirección, los Senadores Jesús Enrique Iglesias Fernández y José Manuel Mariscal Cifuentes, ambos del Grupo Parlamentario Mixto, propusieron la exención temporal por 10 años del pago para los aprovechamientos hidroeléctricos acogidos al régimen especial de energía eléctrica puestas en funcionamiento durante los últimos siete años, así como aquellos que hayan sido rehabilitados después de estar más de dos años fuera de servicio o que se construyan en los pies de presa de almacenamientos de agua destinados a otros usos como abastecimiento urbano, riego o regulación de caudales. En el mismo sentido se pronunció la enmienda número 50 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya. El Grupo Socialista del Senado (enmienda núm. 81) y el Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (enmienda núm. 128) también propusieron la exención para las instalaciones de bombeo. La fundamentación en ambos casos respondía a garantizar la viabilidad de las instalaciones.

19 La Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), recoge que se lesiona el principio de generalidad cuando se utiliza un criterio de reparto de la carga tributaria carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra constitución consagra en el artículo 31.

El establecimiento del citado tributo incrementa considerablemente la presión fiscal de una de las fuentes de energía menos contaminantes, lo que supone indirectamente favorecer a las más contaminantes, dando lugar a una clara contradicción[20].

C) OBLIGADOS TRIBUTARIOS

El apartado 3 del artículo 112 bis del TRLA establece que «Serán contribuyentes del canon los concesionarios o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquellos». Se grava directamente a los concesionarios, esto es, a los titulares que ejercen la actividad de producción de energía, en este caso hidroeléctrica. Por el hecho de realizar la actividad de producción de energía hidroeléctrica los mismos titulares están obligados al pago de distintos tributos, a saber, el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE), el canon por la utilización del lecho del embalse y el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, y todo ello sin entrar a valorar la sujeción en la actualidad a determinados impuestos autonómicos que gravan los aprovechamientos del agua embalsada para la producción de energía eléctrica, como ocurre en Galicia y Castilla y León.

En efecto, el canon a la energía hidroeléctrica trae consigo, dentro de la propia Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, un doble gravamen para los titulares de las citadas explotaciones. Además del Impuesto general sobre la producción de energía eléctrica, 7 % sobre el valor de la producción, el canon supone un gravamen adicional del 22 %, lo que determina una carga fiscal total para la energía hidroeléctrica del 29 % de su valor. Resulta claramente contradictorio, como venimos señalando, que una de las fuentes de energía más respetuosa con el medio ambiente, más limpia, y que colabora, además, con otras finalidades medioambientales, como la regulación de los cauces de los ríos, sufra la mayor presión fiscal de todas las fuentes de producción de energía.

---

20 Así afirma Peña Alonso, que «la creación de gravámenes sobre fuentes de energía renovables nos parece claramente contradictorio con la política internacional y nacional de fomento de las fuentes de energía renovables no contaminantes, política que es consecuencia del objetivo común internacional, también adquirido por España, de reducir la emisión de gases contaminantes a la atmósfera». En «Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 681.

No puede olvidarse que la finalidad última de los impuestos medioambientales, como recoge Peña Alonso «debe ser corregir las deseconomías externas o externalidades que no son internalizadas por los causantes de las actividades contaminantes ni por el normal funcionamiento del mercado». («Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, ob. cit., pág. 849).

En este sentido, Cazorla González-Serrano recoge que fue precisamente la necesidad de aprovechar de una forma más eficiente los recursos energéticos disponibles y la creciente sensibilización social por la producción medioambiental lo que impulsó el nacimiento de un régimen especial para las fuentes de energía renovables. *Vid*. «El régimen tarifario de las energías renovables», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2010, pág. 120.

Este incremento del 29 % para la energía hidroeléctrica altera sustancialmente el equilibrio económico de este tipo de explotaciones hasta el punto de comprometer su viabilidad. No puede olvidarse el peculiar régimen jurídico de las centrales hidroeléctricas, que exigen el otorgamiento de una concesión administrativa para el uso, aprovechamiento u ocupación del dominio público hidráulico, régimen que queda alterado por el establecimiento del nuevo tributo, que, dado su elevado tipo impositivo, pone en grave riesgo la suficiencia económica de la concesión. La propia disposición transitoria primera de la ley dispone que «Las condiciones de tales concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación establecida en dicho artículo 112 bis».

En suma, la acumulación de gravámenes sobre la hidráulica, a la que deben sumarse el resto de impuestos estatales (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto Especial sobre la Electricidad[21]); locales (Impuesto sobre Bienes Inmuebles –BICES[22]– e IAE) y autonómicos (sobre aprovechamientos de embalses), hay que añadir el canon de control de vertidos del artículo 113, el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua del artículo 114 y el canon por explotación de saltos de pie de presa, puede resultar contraria al principio constitucional de capacidad económica hasta el punto de poder atentar contra la no confiscatoriedad. No se trata de que el importe sea más o menos elevado, que lo es, sino que una sobreimposición tan acentuada menoscaba la fuente de riqueza de la que derivan los hechos imponibles que recaen sobre la generación hidráulica, completamente injusto para una tecnología limpia, respetuosa con el medio ambiente, rentable y eficiente.

D) BASE IMPONIBLE Y DEUDA TRIBUTARIA

La base imponible, según afirma el apartado 4 del reiterado artículo 112 bis del TRLA, se determinará por el organismo de cuenca en función del valor económico de la energía hidroeléctrica producida, medida en barras de central, por el concesionario del aprovechamiento del dominio público hidráulico durante el periodo impositivo[23].

---

21 El impuesto sobre la electricidad, aunque se trate de un impuesto de carácter indirecto y, por tanto, repercutible a los consumidores, puesto que grava la fabricación, como el resto de impuestos especiales, su ámbito objetivo está constituido por la energía eléctrica. Cfr. Codes Calatrava: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 633. En el mismo sentido *vid*. Arias Coterrillo, «Puntos de conexión en el concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco para la tributación de las empresas eléctricas», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi, 2009, pág. 883, donde recoge que «El impuesto sobre la electricidad surgió en 1998 como sustituto del recargo de la tarifa eléctrica para subvencionar la minería del carbón, que por instrucción de la Comisión Europea se eliminó de la tarifa eléctrica para que esta reflejara con mayor transparencia el coste real del suministro eléctrico».

22 Puede consultarse al respecto, Peña Alonso: «Los parques eólicos y el tratamiento tributario de los bienes inmuebles de características especiales: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007 y otras cuestiones pendientes», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, ob. cit., págs. 685 a 729.

23 El proyecto de reglamento recoge en los artículos 4 y 5 un criterio de determinación de la base imponible que se separa del establecido en la ley, siendo imposible determinar la misma tal como aparece regulada. Se desvincula de lo

La cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible, como hemos señalado ya, el tipo de gravamen del 22 %, siendo el destino de la recaudación un 2 % para el organismo de cuenca, y un 98 % para el Tesoro Público[24]. Parece claro que siendo el organismo de cuenca el órgano competente en materia de protección medioambiental del dominio público, si realmente estuviéramos ante un canon medioambiental lo lógico hubiera sido que el destinatario de la totalidad de los ingresos fuera el organismo de cuenca.

El apartado 7 del artículo 112 bis prevé una reducción del 90 %:

- Para las instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW.
- Para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW.
- Para aquellas producciones o instalaciones que se deban incentivar por motivos de política energética general, de conformidad con lo que reglamentariamente se determine.

Adviértase, sin embargo, de que si bien es cierto que la reducción del 90 % para instalaciones iguales o inferiores a 50 MW puede considerarse un criterio de modulación para ajustar la conducta del sujeto a las afecciones producidas en cada caso, la aplicación de un tipo fijo del 22 % desde la primera barra de central hasta la última destruye la modulación conseguida con la reducción del 90 %. Como ya señalamos más arriba, el principio «quien contamina paga» obliga a una cierta proporcionalidad del tipo de gravamen según las afecciones negativas causadas, proporcionalidad que deriva tanto de la Directiva 2004/35, de 21 de abril, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, como de la Directiva 2000/60, de 23 de octubre, que recoge el marco general de actuación en el ámbito de la política de aguas.

En este sentido, el artículo 2 de la Directiva 2004/35 prescribe que se deben reponer o sufragar los daños *mensurable*s producidos en el recurso protegido, se produzcan directamente o indirectamente. La proporcionalidad se determina por la reparación efectiva de los perjuicios producidos, ni más ni menos. La propia directiva obliga al causante del daño a sufragar los costes

establecido en la ley y recoge directamente que la base imponible está formada por el importe total de los derechos de cobro que figuren en las facturas de venta puestas a disposición del sujeto de la liquidación. Recoge que la base imponible se conformará por los datos oficiales que se deduzcan de la información recibida de Red Eléctrica (REE), del operador del sistema (OMI), del operador del mercado (OMIE) y del órgano liquidador. (A tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo sobre la Ordenanza de Navarra que anula el sistema de cuantificación con base en las facturaciones). Además a ello hay que añadir que esta información no está disponible ya que ni REE, ni OMIE, ni OMI, disponen de la información necesaria sobre la compra y venta de energía en los bombeos, ni dichos operadores pueden facilitar la información de facturación desglosada para cada una de las instalaciones porque no cuentan con ello.

24 En palabras de Codes Calatrava, la exención de los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración se deduce del hecho de que el Estado no va a pagarse a sí mismo, pero esto tendría sentido si se efectuara en su totalidad a favor del organismo de cuenca, pero dado que solo el 2% de la recaudación se ingresa en la Confederación Hidrográfica, siendo el resto incorporado al Tesoro Público, el eventual sistema no se sostiene. Ob. cit. pág. 628.

ocasionados por las acciones preventivas y reparadoras adoptadas en virtud de la propia directiva (art. 8). Es necesario, por tanto, conocer y ponderar con exactitud los daños efectivamente causados para cuantificar el importe de la reparación necesaria para sufragar aquellos.

Recordemos también la Directiva 2000/60 que, al referirse a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, se remite a la realización de análisis económicos, efectuados con arreglo al anexo III de la propia normativa. De lo que se deduce la necesaria proporcionalidad entre el daño causado y la acción reparadora correspondiente, en nuestro caso el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

De acuerdo con la doctrina expuesta, en la cuantificación de los gravámenes medioambientales debe tenerse muy en cuenta la intensidad del daño producido, sin que sea suficiente una reparación generalista o tanto alzado, que es lo que ocurre con la fijación del tipo fijo del 22 %. Aunque aplicado a otro sector, la intensidad o proporcionalidad, entendida como criterio de buena medida, se ha considerado recientemente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 12 de julio de 2012 [asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11, Vodafone España, SA y France Telecom España, SA (NFJ047557)] para fijar los cánones en el ámbito de las telecomunicaciones. Esta sentencia postula que un canon generalista basado en los ingresos brutos obtenidos por su explotación no es válido, ya que incrementa considerablemente el importe adeudado. El canon, se mantiene en esta sentencia, debe fijarse en función de la proporcionalidad o intensidad del uso. Este debería ser el criterio en el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

A mayor abundamiento, si el canon fuese verdaderamente medioambiental debería acoger diferentes escalones de tipos de gravamen en función de las externalidades negativas en cada uno, máxime, cuando, como ya hemos insistido, existen estudios europeos promovidos por la propia Comunidad Europea, como el proyecto ExternE (*External Costs of Energy*) y el CASES (*Cost Assessment for Sustainable Energy Systems*), que tienen como objetivo, respectivamente, definir las externalidades de la energía y determinar los costes completos de la energía. Estos estudios podrían utilizarse como referencias de unidades de medidas para buscar la proporcionalidad en el gravamen establecido, de conformidad con la doctrina del TJUE apuntada.

La calificación como tasa justifica la propuesta de medir la proporcionalidad o intensidad del gravamen en cada caso, puesto que, como es conocido, la base cuantificadora de la tasa se determina en función de la equivalencia de los costes de la prestación de servicio para el obligado tributario, equivalencia que debería determinarse con precisión en la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Solo si se demuestra tal equivalencia podría defenderse con fundamento sólido el carácter extrafiscal del tributo analizado.

E) PERIODO IMPOSITIVO, DEVENGO Y LIQUIDACIÓN DEL TRIBUTO

El canon aparece regulado como un impuesto periódico, de devengo anual, y ello sin perjuicio del momento en el que se cuantifique la obligación tributaria.

El **devengo**[25] del canon se producirá con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión hidroeléctrica y será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización. Las dudas surgen a la hora de interpretar «y será exigible en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización», ya que una interpretación literal nos llevaría a entender que los plazos deberían estar previstos en el documento que recoja la concesión lo que llevaría a una revisión de las concesiones para poder exigir el tributo. Sin embargo el proyecto de reglamento se desvincula de lo regulado en la Ley 15/2012, y opta por un procedimiento de autoliquidación, determinando que a falta de plazos de pago en la regulación de las concesiones (algo lógico ya que al ser un nuevo canon difícilmente ninguna concesión lo podría recoger) se establece un régimen de autoliquidación amparándose en el artículo 115 del TRLA. Parece claro que si bien el espíritu de la ley está pensando desde un principio en la revisión de las concesiones para poder adaptar este canon a las mismas, y aun siendo consciente de las dificultades de aplicabilidad de ello, no estableció un sistema de autoliquidación, no resulta muy congruente con la regulación reglamentaria del mismo, que parece recoger que si las concesiones regulan los plazos de pago se aplica la ley y en caso contrario el reglamento. Referente a la remisión al artículo 115 del TRLA para justificar la regulación a través del reglamento del sistema de autoliquidación, no parece apropiado teniendo en cuenta que ese artículo estaba pensado para los tributos que se incorporaron con el Real Decreto Legislativo 1/2001, anterior a la creación del canon hidroeléctrico, que no se incorpora a dicha ley hasta 2012.

La disposición transitoria primera de la ley establece que las condiciones de las concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación[26].

---

25 El proyecto de reglamento sigue sin determinar la fecha concreta del devengo, aunque parece desprenderse que es el último día del periodo impositivo.

26 La razón de ser para hacer depender la exigibilidad del canon a la revisión de las concesiones parece claro que descansa en toda la regulación legal del procedimiento de autorización de cualquier concesión administrativa (arts. 65, 79 y ss. del TRLA; arts. 104, 115 y ss. Reglamento del dominio público hidráulico) donde se establece que dentro de cualquier concesión administrativa se fijará, entre otros, el importe de los cánones y tasas que se habrán de abonar. Así aparece también en la regulación del canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico. Y esto es así porque directamente este canon incide sobre las centrales hidroeléctricas, cambiando las condiciones económicas de la explotación, lo que podría entrañar una quiebra del principio de seguridad jurídica. En este sentido la disposición transitoria primera del TRLA, referente a los titulares de derechos sobre aguas públicas derivados de la Ley de 13 de junio de 1879, establece que «Quienes, conforme a la normativa anterior a la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, fueran titulares de aprovechamiento de aguas públicas en virtud de concesión administrativa o prescripción acreditada, así como de autorizaciones de ocupación o utilización del dominio público estatal, *seguirán disfrutando de sus derechos*, de acuerdo con el contenido de sus títulos administrativos y lo que la propia Ley 29/1985 establece, durante un plazo máximo de setenta y cinco años a partir de la entrada en vigor de la misma, de no fijarse en su título otro menor». Ello nos lleva a 1 de enero de 2061. Quedan (casi) cincuenta años. Lo que parece claro es que lo que se establece es una cláusula general de respeto de derechos adquiridos que resulta importantísima, habida cuenta de la antigüedad de la mayoría de las concesiones.

F) DIFERENCIAS IMPORTANTES ENTRE EL CANON A LA GENERACIÓN HIDROELÉCTRICA Y EL CANON POR LA UTILIZACIÓN DE LOS BIENES DE DOMINIO PÚBLICO HIDRÁULICO

De la simple lectura del artículo 112 del TRLA se deduce claramente el carácter medioambiental del canon sobre el dominio público hidráulico, algo que no sucede con el artículo 112 bis. Si bien los elementos esenciales que definen el canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico (en adelante CDPH) son propios de la figura tributaria de la tasa, no se extrae la misma conclusión si analizamos los elementos esenciales del canon hidráulico. Y ello se manifiesta en lo siguiente:

- Mientras el CDPH cumple con el principio de equivalencia de las tasas, estableciendo incluso el destino de lo recaudado. En el canon hidroeléctrico ni la ley ni el proyecto de reglamento aclaran el destino de lo recaudado, por lo que resulta difícil verificar el principio de equivalencia.
- Tampoco parece muy compatible con el principio de equivalencia y la naturaleza de las tasas el tipo de gravamen del canon hidroeléctrico el 22 % frente al tipo de gravamen del CDPH, 5 %.
- Mientras el CDPH es gestionado y recaudado por el organismo de cuenca. En el canon hidroeléctrico el mínimo porcentaje cedido al organismo de cuenca (2 %) frente al resto que pasan a engrosar la cuenta del Tesoro, dejan ver la verdadera naturaleza de este último, únicamente recaudatoria, más propia del impuesto que de la tasa.

Referente al hecho imponible mientras el CDPH no establece diferencia de trato en el sometimiento a tributación, el canon hidroeléctrico solo somete a tributación el uso hidroeléctrico, la producción de la energía eléctrica, dejando fuera de tributación los regadíos, el consumo, las actividades recreativas, no teniendo ninguna justificación en el texto legislativo, teniendo además en cuenta que la utilización del dominio público hidráulico para la producción de energía eléctrica no es consuntivo.

En lo referente a la base imponible en el CDPH la determina el órgano de cuenca, con base en el valor de mercado del terreno, el valor del dominio público o valor de los materiales. El canon hidroeléctrico mide su base imponible en función del valor económico de la energía hidroeléctrica producida, medida en barras de central. El proyecto de reglamento del canon hidroeléctrico se refiere al importe total de los derechos de cobro que figuren en las facturas de venta.

Resulta significativo que si para cubrir la financiación del coste corriente del servicio prestado a través de la utilización del dominio público hidráulico es suficiente el porcentaje del 5 % del valor de dicho aprovechamiento, nada justifica el porcentaje del 22 % en el canon hidroeléctrico, que supondría un incumplimiento del principio de equivalencia y la vulneración de los principios que constituye la figura tributaria de la tasa.

Mientras el CDPH es de liquidación, el canon hidroeléctrico tal como aparece regulado en el borrador del reglamento será de autoliquidación.

III. VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD EN LA REGULACIÓN DEL CANON HIDROELÉCTRICO

A) LA NATURALEZA JURÍDICA DEL CANON HIDROELÉCTRICO SE ACERCA MÁS A LA FIGURA DEL IMPUESTO QUE A LA FIGURA TRIBUTARIA DE LA TASA. RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO ILEGAL

El concepto de tasa se relaciona con la financiación del coste corriente del servicio, en el sentido de que la consideración del indicado coste repercute sobre el régimen jurídico de la tasa, de manera singular en lo concerniente a la determinación de su cuantía, es lo que se conoce con el nombre de «principio de equivalencia». En este sentido, la Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP) recoge que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (art. 7 LTPP). Un análisis del mismo hace concluir que no se justifica de ninguna de las maneras que el coste del servicio pueda alcanzar el 22 % de la energía producida[27]. A mayor abundamiento se desprende del texto de la ley que el objeto principal de la recaudación del mismo es financiar el déficit tarifario, lo que da lugar a un régimen de ayudas de Estado ilegal, puesto que la creación de un tributo que afecta a unos operadores y cuya finalidad es la creación de un instrumento de financiación del déficit de tarifa, puede dar lugar a considerar dichos fondos como estatales, y, en consecuencia, a formar parte tales fondos de un régimen de ayudas no notificado[28].

Hay que añadir un dato más, cual es la falta de realización de análisis económico de dicha tasa, algo fundamental a la hora de su aprobación para poder dar cumplimiento al principio de equivalencia de las tasas.

Así el Informe de febrero de 2014 de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario afirma textualmente en lo referente al canon que «sus elementos esenciales delatan, un impuesto sobre la cifra de negocio de las centrales hidroeléctricas, que se acumula al IVPEE (...), más bien estamos ante una nueva medida para reducir el déficit tarifario que ante una tributación

---

27 Las tasas sobre el dominio público hidráulico tienen como finalidad principal el sostenimiento de las confederaciones hidrográficas.

28 La abogada general del TJUE, Sra. Juliane Kokott, en el parágrafo 80 de sus conclusiones presentadas el 26 de mayo de 2011 en el asunto C-275/10 (Residex Capital IV CV): «Es bien sabido que también una empresa puede invocar ante los órganos jurisdiccionales que una prestación dineraria que se le ha reclamado es incompatible con el Derecho de la competencia», reflexión esta que en las notas a sus conclusiones (nota 55) se desarrollaba en los siguientes términos: «Esto sucede, en particular, cuando una exacción parafiscal es parte integrante de un régimen de ayudas de Estado incompatible con el Derecho de la Unión. Véanse las sentencias van Calster (citada en la nota 10), en particular los apartados 54 y 65, de 7 de septiembre de 2006, Laboratoires Boiron (C-526/04, Rec. p. I7529), en particular el apartado 40, y de 22 de diciembre de 2008, Régie Networks (C-333/07, Rec. p. I-10807). También en un litigio entre particulares una parte contratante puede alegar que una prestación pactada incumpliría las disposiciones del Derecho europeo de la competencia: véase la sentencia de 20 de septiembre de 2001, Courage y Crehan (C-453/99, Rec. p. I-6297), en particular el apartado».

destinada a preservar el dominio público hidráulico». Llega a afirmar el informe que podíamos estar ante un impuesto.

Por su parte el artículo 13.1 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril, relativa al fomento de energías renovables, en su artículo 13.1 e) establece que «las tasas administrativas sean transparentes y proporcionales a los costes».

B) EL CANON HIDROELÉCTRICO CARECE DE FINALIDAD EXTRAFISCAL. QUIEBRA DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, PRINCIPIO DE GENERALIDAD, PRINCIPIO DE IGUALDAD[29]

Pese a las afirmaciones contenidas en el preámbulo de la Ley 15/2012 respecto de su carácter extrafiscal, el canon tiene un carácter puramente contributivo y ha sido aprobado con el objetivo de allegar nuevos recursos económicos para que el Estado pueda hacer frente a los problemas derivados del «déficit de tarifa» con independencia de cualquier finalidad de protección o mejora del medio ambiente.

---

[29] Referente al proyecto de reglamento aún en trámite, por el que se aprobará el reglamento de desarrollo del artículo 112 bis del TRLA, por el que se establece el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en las demarcaciones intercomunitarias, vulnera el principio de legalidad tributaria ya que se extralimita mas allá de sus funciones y limita la competencia en el mercado eléctrico, produciendo una diferencia de trato en el sometimiento a tributación y posible vulneración del principio de legalidad tributaria, generalidad, de igualdad, capacidad económica y seguridad jurídica. Lo primero que llama la atención del proyecto es el título del mismo, distinto del inicial, donde se ha añadido la expresión «demarcaciones intercomunitarias», ello para cumplir con el mandato del artículo 149.1.22 de la CE, que atribuye al Estado competencia sobre legislación de ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando discurran por más de una comunidad autónoma. Sin embargo suscita dudas de legalidad la expresión «demarcaciones intercomunitarias», ya que dicha precisión no viene establecida por el TRLA, vulnerando así el principio de legalidad.
En este sentido se pronuncian varios informes que acompañan al borrador de real decreto, así el Informe del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, de fecha 17 de julio de 2014, página 5, recoge que «atendiendo al principio de legalidad tributaria, suscita dudas el fundamento legal de la diferenciación que hace el artículo 1 del proyecto cuando especifica que el canon será de aplicación en las cuencas intercomunitarias, precisión que el TRLA no recoge». En el mismo sentido el Informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de fecha 14 de julio de 2014 (pág. 4), establece que: «resulta dudoso el respeto al principio de legalidad tributaria cuando el artículo 1 del proyecto especifica que el canon será de aplicación en las cuencas intercomunitarias, precisión que no recoge el TRLA».
Es de dudosa legalidad el artículo 2 del borrador ya que únicamente hace referencia a los concesionarios como contribuyentes, mientras que el apartado 3 del artículo 29 de la Ley 15/2012, se refiere a concesionarios y, en su caso, quienes se subroguen en aquellos.
Consecuencia de lo anterior, se limita la competencia en el mercado, ya que la aplicación de este real decreto será exclusivamente para las concesiones de aprovechamiento hidroeléctrico privadas (la Ley 15/2012 exime a los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración) que tomen sus aguas en el ámbito de las demarcaciones hidrográficas intercomunitarias (competencia estatal y gestionadas por la confederación) estando excluidas las cuencas internas (competencia de las comunidades autónomas) lo que lleva a que un 7,2 de la potencia instalada en España no estará sometida a gravamen.

El canon no cumple con la doctrina del Tribunal Constitucional referente a los tributos medioambientales [STC 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077)], la finalidad medioambiental no aparece reflejada en la estructura del impuesto, no se plasma en su hecho imponible, ni en ninguno de los elementos estructurales del mismo, ni en las exenciones, ni existen reducciones a la base imponible ni deducciones a la cuota, no se adecua a fines medioambientales, lo que supone la quiebra del principio de «quien contamina paga». No existe ninguna proporcionalidad entre el daño medioambiental efectivamente causado y la reparación del mismo.

Derivado de la ausencia de carácter extrafiscal, se infringen el **principio de capacidad económica**, en cuanto que la carga impositiva establecida queda desvinculada de la capacidad contaminante, pues se establece de forma automática un grado de afección al medio ambiente en total desconexión con la carga contaminante de las actividades gravadas.

Se produce también una quiebra de los **principios de generalidad e igualdad**, ya que se grava solo una fuente de energía que además resulta ser la más respetuosa con el medio ambiente, siendo además no consuntiva, cual es la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, dejando fuera de tributación el abastecimiento de poblaciones, actividades de riego, acuicultura, actividades recreativas, navegación, transporte acuático, no apareciendo ninguna justificación de dicha diferencia de trato en el texto legislativo, ni la concreción de la afección

---

Así lo reconocen varios informes que forman parte del expediente del borrador del reglamento. El Informe del Ministerio de Economía y Competitividad (pág. 3) reconoce la limitación de la capacidad de los agentes productores para competir entre sí ya que existen instalaciones que no van a estar sometidas a gravamen y, por tanto, con una energía más barata. La misma memoria de análisis de impacto normativo que acompaña al borrador establece que genera impacto sobre la competencia del mercado eléctrico (pág. 4), y reconoce que es evidente que tal ámbito de aplicación crea una barrera entre los productores de la misma tecnología, generando además una desigualdad entre productores del mismo tipo de energía.

Tampoco resulta lógico en aras al principio de igualdad no someter a tributación los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración, lo que denota una vez más lo alejado que está de una configuración medioambiental. Estamos ante una discriminación por motivo de titularidad de las instalaciones, que no es asumible en un ámbito como el de la generación eléctrica, que de acuerdo con las Directivas de la Unión Europea es una actividad liberalizada, que funciona en régimen de competencia. Ello supondría una ventaja competitiva de un aprovechamiento hidroeléctrico público frente a otro exactamente igual de una empresa privada únicamente por motivo de titularidad. Ello es inasumible en una actividad como la generación eléctrica que si por un lado se retribuye con criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios que incentivan la mejora de la eficacia de la gestión y la eficiencia económica y técnica, no puede ser gravada por otro lado con criterios discriminatorios en función de la titularidad, distorsionando la competencia. (Únicamente sería posible que el porcentaje del 2 % del canon que tendrá la consideración de ingreso del organismo de cuenca, no fuera soportado por aquellos aprovechamientos que son de titularidad del propio organismo de cuenca). Ello es especialmente relevante además porque el importe recaudado por este canon se destina a financiar los costes del sistema eléctrico.

El canon hidroeléctrico solo somete a tributación el uso hidroeléctrico (art. 1 del proyecto de reglamento), la producción de la energía eléctrica, dejando fuera de tributación el abastecimiento de poblaciones, actividades de riego, acuicultura, las actividades recreativas, navegación, transporte acuático, no apareciendo ninguna justificación de dicha diferencia de trato en el texto legislativo, tal vez por la dificultad de poder justificar que solo se someta a tributación el uso hidroeléctrico en la producción de energía en barras de central, teniendo además en cuenta que la utilización del dominio público hidráulico en este tipo de producción de energía no es consuntivo [STC 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808)].

negativa que produce en el aprovechamiento de las aguas continentales la generación de electricidad, quebrando de una manera rotunda el **principio de generalidad** (art. 31.1 CE y art. 3.1 LGT). La consecuencia inmediata es la quiebra también del **principio de igualdad,** en el sentido tributario de este principio «tratar igual a los iguales», para evitar privilegios [STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), entre otras], solo admitido en fines de interés general, contando con una justificación razonable y proporcionada a su fin, algo que no se aprecia en toda la regulación legal de este canon.

Dentro de la vulneración del **principio de igualdad** y del carácter discriminatorio del canon, cabe citar la única exención que establece el canon hidroeléctrico, exención a favor de la Administración competente de la gestión del dominio público hidráulico, ya que debido al mínimo porcentaje de la recaudación que se destina al organismo de cuenca (2%), se deduce del hecho de que el Estado no va a pagarse a sí mismo, como ya hemos afirmado. Lo que denota una vez más lo alejado que está de una configuración medioambiental. Estamos ante una **discriminación por motivo de titularidad de las instalaciones**, que no es asumible en un ámbito como el de la generación eléctrica, que de acuerdo con las Directivas de la Unión Europea es una actividad liberalizada, que funciona en régimen de competencia. Ello supondría una ventaja competitiva de un aprovechamiento hidroeléctrico público frente a otro exactamente igual de una empresa privada únicamente por motivo de titularidad. Ello es inasumible en una actividad como la generación eléctrica que si por un lado se retribuye con criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios que incentivan la mejora de la eficacia de la gestión y la eficiencia económica y técnica, no puede ser gravada por otro lado con criterios discriminatorios en función de la titularidad, distorsionando la competencia. (Únicamente sería posible que el porcentaje del 2% del canon, que tendrá la consideración de ingreso del organismo de cuenca, no fuera soportado por aquellos aprovechamientos que son de titularidad del propio organismo de cuenca). Ello es especialmente relevante además porque el importe recaudado por este canon se destina a financiar los costes del sistema eléctrico.

C) QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

La Ley 15/2012, como ya hemos recogido, establece un doble gravamen para la producción de energía hidroeléctrica, el IVPEE (7%) y el canon (22%), lo que resulta claramente contradictorio con una fuente de energía como esta, limpia y respetuosa con el medio ambiente, unido al resto de tributos que gravan a los titulares de centrales hidroeléctricas, como el IAE, el IVPEE, canon por utilización de aguas continentales, canon por utilización del lecho, impuestos medioambientales sobre el aprovechamiento del agua embalsada, IBI, Impuesto sobre Sociedades, IEE, canon de control de vertidos, canon de regulación y tarifa de utilización del agua, canon por explotación de saltos de pie de presa, pone de manifiesto la desproporción del gravamen en relación con el coste de la gestión del agua en España, produciéndose una vulneración del principio de capacidad económica hasta el punto de atentar contra el principio de no confiscatoriedad[30], ya que da lugar a

[30] La Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), señaló que: «la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible (...) so pretexto del deber

una sobreimposición, cuya consecuencia inmediata puede ser un grave desequilibrio económico-financiero de la concesión.

Señala Codes Calatrava que la no confiscatoriedad se predica del sistema tributario en su conjunto, «por ejemplo, si el nuevo canon hidroeléctrico fuera el único tributo que recayera sobre las centrales hidroeléctricas, su elevado tipo impositivo, 22 %, no supondría una quiebra del principio de no confiscatoriedad. La vulneración se produce por la acumulación de gravámenes sobre esta tecnología»[31].

D) QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

De los preceptos dedicados por nuestra Constitución al principio de seguridad jurídica (fundamentalmente arts. 9 y 103.1), y la jurisprudencia constitucional elaborada a partir de ellos, se desprenden las dos ideas básicas que, al margen de la vinculación esencial existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, dan contenido a este último. Nos referimos a las ideas de certeza e interdicción de la arbitrariedad, jugando en ambos casos un papel esencial, el respeto al principio de jerarquía normativa, también recogido expresa y diferenciadamente en el artículo 9.3 de la CE[32].

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 1998, FJ 6, establece que: «El Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990 señaló que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, por lo que no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica legislativa en el proceso de elaboración de las mismas».

La seguridad jurídica, el vulgar «saber a qué atenerse», a qué aspira todo ciudadano en un Estado social de Derecho, según doctrina constante del Tribunal Constitucional, es suma de certeza y legalidad, de jerarquía y publicidad normativa, de irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio.

---

de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga alcance confiscatorio. Es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 31.1 de la Constitución (...)». La Audiencia Nacional en Sentencia de 6 de octubre de 2000 (NFJ056395) señala que la no confiscatoriedad «ha de examinarse en cada caso por referencia a la capacidad económica sobre la que se proyecta el impuesto, los fines perseguidos y el alcance de la exacción». El Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de octubre de 2000 (NFJ056394) precisa que la confiscatoriedad requiere que «la prueba demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible, no tan solo que el importe resulte elevado».

31 *Vid*. Codes Calatrava: «El canon a la generación hidroeléctrica», ob. cit., pág. 641.

32 *Vid*., en este sentido, Pérez Royo: *Manual de derecho financiero y tributario*, Civitas, 2013, págs. 33 y ss.

Y aunque resulta claro que no puede erigirse en un valor absoluto, pues ello significaría la congelación del ordenamiento jurídico existente en un momento dado, ni debe entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, es igualmente evidente que el principio de seguridad jurídica tiene que proteger la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a los cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, y a lo recogido en la norma.

La regulación normativa ha de expresarse de tal manera que la definición de los supuestos de hecho comprenda un ámbito de la realidad normada lo más amplio posible, de forma que se aminoren las lagunas. El Tribunal Constitucional ha insistido en que las normas jurídicas han de construirse sobre «un mandato cierto, publicado y preciso» (STC 65/1987, de 21 de mayo, FJ 18), debiendo estar «claramente formuladas» (STC 99/1987, de 11 de junio, FJ 6). Ello impone que la norma jurídica no pueda ser opaca, tanto en lo relativo a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas de las normas, de tal manera que la misma ofrezca una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones.

Dicho cuanto antecede parece claro que existe una vulneración del principio de seguridad jurídica en la regulación del canon, con pretendido espíritu medioambiental en su preámbulo, pero cuya finalidad, tras analizar su articulado, es únicamente recaudatoria, teniendo en cuenta además la prevalencia de la regulación normativa de los elementos esenciales frente a lo pretendido en el preámbulo, daría lugar a falta de certeza, vulnerando la seguridad jurídica del contribuyente. Pero a mayor abundamiento, tras la lectura de los elementos esenciales algunos quedan sin determinar, entre ellos el periodo impositivo y la fecha del devengo del mismo. Parece evidente también que, si en este tributo, aunque el legislador en el preámbulo hable de tributos ambientales, protección del medio ambiente, etc., la realidad de su regulación manifiesta que su fundamento es únicamente recaudatorio, lo que resulta que difícilmente el ciudadano puede adaptar su conducta a la protección medioambiental, más que nada porque la misma legislación no establece los mecanismos para ello.

E) DOBLE IMPOSICIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE), IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE) E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD (IEE)

Si bien es cierto que el Tribunal Constitucional solo se ha pronunciado en materia de impuestos, y no de tasas en los supuestos de doble imposición, parece claro que tras este concepto de tasa medioambiental lo que subyace es un impuesto con fines exclusivamente recaudatorios.

Así lo recoge el informe de la comisión para la propuesta de reforma del sistema tributario (febrero 2014) cuando afirma que la Ley 15/2012 establece que la regulación de esta nueva tasa irá destinada a la protección del dominio público hidráulico. Esa afirmación parece desmentirse en el artículo 112 bis.8, según el cual el 2 % del canon recaudado será considerado ingreso del organismo de cuenca y el 98 % restante será ingresado en el Tesoro público por el organismo recaudador.

El mecanismo de cuantificación del canon no guarda ninguna relación con el daño causado al dominio público hidráulico. Se recoge que la base imponible se determinará por el organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida medida en barras de central. El informe recoge textualmente que «**sus elementos esenciales delatan, un impuesto sobre la cifra de negocio de las centrales hidroeléctricas, que se acumula al IVPEE (...), más bien estamos ante una nueva medida para reducir el déficit tarifario que ante una tributación destinada a preservar el dominio público hidráulico**». Llega a afirmar el informe que podíamos estar ante un impuesto, y que de ser necesario someter la producción de energía por centrales hidroeléctricas, este debería ser el genérico canon previsto en el artículo 112 de la Ley de Aguas, además teniendo ambos la misma base imponible, no parece tener ninguna justificación la diferencia en los tipos impositivos, y mucho menos, el importe de la suma recaudada por el organismo de cuenca, que debería ser íntegramente para el mismo organismo de cuenca. Afirma que «parece más coherente la supresión de este tributo que debería compensarse con un incremento del impuesto sobre la electricidad» (**propuesta núm. 90**).

El canon recae directamente sobre los productores de energía eléctrica, productores que en esa misma condición satisfacen el IAE y el IEE.

En efecto, el artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece que el IAE es un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades empresariales. El artículo 79 del mismo texto legal añade que se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial «cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». A su vez, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, engloba en el grupo 151 los diferentes epígrafes de las diversas actividades de producción de energía[33].

---

33 En relación con esta duplicidad traigamos a colación el voto particular formulado por el magistrado Manuel Aragón Reyes en la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/2006, de 13 de junio de 2006 (NFJ022731), que estimó la cuestión de inconstitucional planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura con relación a la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente. Este magistrado, que se mostró con el sentido del fallo, disintió de los argumentos en que se fundaba, al considerar que, si bien el Impuesto extremeño cuestionado se configuraba como un tributo sobre la titularidad de las instalaciones, lo que realmente venía a gravar era la actividad de producción y transporte de energía, por lo que era difícil sustentar la inconstitucionalidad en el hecho de una doble tributación respecto al IBI, sino que más bien debía fundamentarse en la coincidencia con el IAE. El Impuesto extremeño lo que venía a gravar, en definitiva, argumenta el magistrado, es una actividad ya sometida a tributación por el IAE. En el voto particular se lee que, aunque ninguna de las partes han alegado la duplicidad con el IAE, era posible fundamentar la inconstitucionalidad en la duplicidad al amparo del artículo 39.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor este órgano jurisdiccional «podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el curso del proceso».
Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2012, de 31 de octubre de 2012 (NCJ057491), ha declarado la inconstitucionalidad de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 22 de julio, del Impuesto sobre

No puede desconocerse que el ejercicio de la actividad de producción de energía eléctrica integra el hecho imponible del IAE. La producción y transporte de energía eléctrica constituyen, como ya hemos señalado, el grupo 151 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción de dicho tributo, lo que pone sobre la mesa no solo la identidad de materias sino también de hechos imponibles (epígrafe 151.1. Producción de energía hidroeléctrica; epígrafe 151.2. Producción de energía termoeléctrica convencional; epígrafe 151.3. Producción de energía electronuclear; epígrafe 151.4. Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.).

Por lo que atañe al Impuesto sobre la Electricidad[34], regulado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, y desarrollado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, su ámbito objetivo lo conforma, como dispone el artículo 64 de la Ley 38/1992, «la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716». Constituye su hecho imponible la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria de energía eléctrica, de acuerdo con las definiciones específicas que se recogen en el citado artículo 64, y que se refieren a los conceptos de producción de energía eléctrica, fábrica y depósito fiscal. El impuesto se exige en todo el territorio español, incluyendo las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Por lo que concierne a la fabricación, si bien el citado artículo 64 se remite con carácter general al concepto establecido en el apartado 10 del artículo 4 de la misma Ley 38/1992, debe centrarse en la producción de energía eléctrica, excluyendo de tal concepto la obtención de energía eléctrica por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 1.000 kilovatios. La exclusión, que afecta tanto a la producción en régimen ordinario como en régimen especial (cogeneración de calor y electricidad, energías renovables, utilización como energías primarias de biocarburantes, etc.), se justifica en la finalidad de gravar la producción comercial.

A los efectos del impuesto, tienen la consideración de fábricas las instalaciones de producción de energía eléctrica, que de acuerdo con la normativa reguladora (Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, modificada por la Ley 17/2007, de 4 de julio), estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial, y cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo la «producción de energía eléctrica».

---

determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, precisamente por su duplicidad con el IAE respecto a los hechos imponibles de producción termonuclear de energía eléctrica y de almacenamiento de residuos radiactivos.
En relación con el primer hecho imponible, considera el Tribunal Constitucional, que uno y otro tributo (el Impuesto autonómico y el IAE) gravan el mero ejercicio de una actividad económica, concretamente, la de producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares, y lo hacen en la persona del titular de la actividad en función de la energía producida (kilovatio/hora) o estimada (kilovatio/potencia). La estructura de esta modalidad del Impuesto castellano-manchego es coincidente con la del tributo local, «sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente».

34 *Vid*. De Miguel Canuto: *El impuesto sobre la electricidad*, Thomson Aranzadi, 2007.

La delimitación del hecho imponible se completa con los supuestos de exención, que se recogen en el artículo 64 quinquies de la Ley 38/1992, precepto que, después de remitirse con carácter general a los supuestos de exención generales para todos los impuestos especiales de fabricación, letras a), b), c) y d) del apartado I del artículo 9, consagra dos específicos para el Impuesto sobre la Electricidad:

- La fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones. Se trata, por tanto, de un supuesto de autoconsumo, lo que ratifica que se pretende gravar exclusivamente la producción de energía eléctrica con carácter comercial.
- La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transportes y distribución de energía eléctrica.

A los dos supuestos anteriores hay que sumar una tercera exención, prevista en el apartado 4 del artículo 64 sexies de la Ley 38/1992, que se refiere al envío de energía eléctrica a otros Estados miembros de la Unión Europea, supuesto que se incardina dentro del régimen especial de este impuesto en relación con los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica.

En lo referente al IVPEE constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico. Así pues, se centra en la producción e incorporación al sistema eléctrico de la energía eléctrica.

En todo caso, pues, el canon a la generación de la energía eléctrica recae directamente sobre los mismos sujetos que estos impuestos, los productores de energía eléctrica, lo que plantea la doble tributación, y, por consiguiente, la posible vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

IV. VULNERACIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA EN LA REGULACIÓN DEL CANON HIDROELÉCTRICO

La discriminación en el tratamiento de las externalidades es significativa en el canon hidroeléctrico considerando además que España actualmente no mantiene una política de precio del agua que refleje el valor económico de su uso, por lo que se está perjudicando a la producción hidroeléctrica, que realiza un uso no consuntivo del agua, y favoreciendo a usos consuntivos tradicionales como la agricultura, cuando los estudios internacionales apuntan hacia el mayor valor del primero.

En el estudio titulado «Externalidades y resolución de conflictos en el agua en Chile. ¿Manejo integral de cuencas o más mercado para la provisión de caudales ecológicos y la asignación del agua entre usos agrícolas y de generación de energía hidroeléctrica?» (2011) se señala que:

> «Una cantidad importante de externalidades surgen a partir de la extracción, la contaminación que generan la extracción, almacenamiento, uso, distribución y eliminación de aguas. Una externalidad consiste en un efecto negativo o positivo sobre un tercero y que no es internalizado por quien lo genera. Por ejemplo, la contaminación que generan la agricultura, la industria y los usos municipales reduce la calidad del agua. En cambio los embalses al reducir los riesgos de inundaciones y al incorporar sitios recreativos incorporan externalidades positivas. (...)
>
> En la medida en que el agua se ha ido haciendo más escasa se han agudizado los conflictos entre usos alternativos. Esa es la situación de algunos casos donde el agua es demandada simultáneamente para la agricultura y la generación de energía hidroeléctrica. El conflicto entre esos usos alternativos se origina por la existencia aguas arriba de agricultores con derechos consuntivos y de hidroeléctricas aguas abajo con derechos no consuntivos y, por tanto, las decisiones de extracción de agua de los agricultores tienen efectos en la capacidad de generación eléctrica. (...)
>
> La literatura sobre conflictos en el uso de agua para irrigación y generación de energía hidroeléctrica es extensa. (...)
>
> En general, esos estudios analizan el impacto en la agricultura de transferir agua hacia la producción de energía **y concluyen que el valor marginal del agua es mayor en la generación de energía eléctrica que la agricultura, y que por tanto esa reasignación del agua tiene el potencial de generar ganancias de bienestar especialmente en los años que los flujos de agua disponibles son menores. Ello ha motivado una serie de investigaciones en el estudio y propagación de mecanismos para reasignar el agua desde la agricultura hasta la generación de energía hidroeléctrica, especialmente en los años más secos**».

En contra de esta recomendación mayoritaria, España decide ahora introducir un gravamen sustancial sobre la producción de energía hidroeléctrica que penaliza dicho uso frente a cualquier otro uso, consuntivo o no consuntivo.

Precisamente por ello no solo carece de justificación la imposición de un tributo «ambiental» sobre la producción hidroeléctrica, sino que además, al optar por imponer a dichos productores un gravamen cuya finalidad oculta parece ser la de establecer un mecanismo de financiación del déficit de tarifa, el legislador español está yendo expresamente contra los principios que inspiran la política europea en materia energética y ambiental (esos mismos principios generales que se invocan en el primer apartado de la exposición de motivos de la ley).

En este sentido, ténganse en cuenta, por ejemplo, las Comunicaciones de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de 26 de enero de 2011, COM (2011) 21 «Una Europa que utilice eficazmente los recursos. Iniciativa emblemática con arreglo a la Estrategia Europa 2020» y de 8 de marzo de 2011 COM (2011) 112 final «Hoja de ruta hacia una economía hipocarbónica competitiva en 2050» en cuya página 6 se afirma expresamente que «la electricidad desempeñará un papel fun-

damental en la economía hipocarbónica»[35] uno de cuyos objetivos es la «reducción de la factura energética de Europa y de su dependencia respecto a las importaciones de combustibles fósiles.

Alguna de las indicaciones contenidas en estas comunicaciones muestra cuáles son las orientaciones de la política energética y ambiental de la Unión Europea en el presente momento con las que «pretende alinearse» la Ley 15/2012:

> «**La transición hacia una economía hipocarbónica competitiva supone que la UE debe prepararse para reducir sus emisiones internas un 80 % de aquí a 2050 respecto a 1990**. La Comisión ha realizado un análisis exhaustivo mediante el establecimiento de modelos con varias hipótesis posibles en las que se indica el modo de conseguirlo, como se describe en el recuadro que figura a continuación.»
>
> (...)
>
> *Un **sector eléctrico seguro, competitivo y totalmente descarbonizado*** (pág. 6)
>
> La electricidad desempeñará un papel fundamental en la economía hipocarbónica. El análisis indica que es posible eliminar prácticamente todas las emisiones de CO_2 de aquí a 2050 y sustituir parcialmente los combustibles fósiles en el transporte y la calefacción. Aunque la electricidad se utilizará cada vez más en esos dos sectores, el consumo eléctrico global debería seguir aumentando de acuerdo con las tasas de crecimiento históricas, gracias a las mejoras constantes en materia de eficiencia
>
> (...)
>
> Para que el **sector de la electricidad contribuya *plenamente a la reducción de emisiones*, puede justificarse asimismo el recurso a otros instrumentos, como la fiscalidad de la energía** y el apoyo tecnológico.
>
> (...)
>
> Aparte de su beneficio principal –la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero–, la transición hacia una economía hipocarbónica aportará un buen número de ventajas esenciales en otros ámbitos. (Pág. 12).
>
> **Reducción de la factura energética de Europa y de su dependencia respecto a las importaciones de combustibles fósiles**.
>
> Se estima que la eficiencia energética y la transición hacia fuentes de energía hipocarbónicas y producidas en el ámbito interno reducirán los costes medios del combustible de la UE por un valor de entre 175.000 y 320.000 millones de euros anuales en el conjunto del periodo de cuarenta años considerado.

[35] *http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0112:FIN:ES:PDF*

> Si el resto del mundo no adoptara medidas coordinadas, la actuación de la UE, con todo, aportaría la gran ventaja de proteger la economía frente al alza de los precios de los combustibles fósiles».

De hecho, no es este un objetivo exclusivo de la Unión Europea puesto que, tal y como se apunta en el informe de la IAEA «Climate change and nuclear power 2012» (págs. 3 y 4):

> «Significant decarbonization of the global energy system is essential if the goal of meeting global energy aspirations is to be reconciled with that of reducing greenhouse gas (GHG) emissions in order to limit global temperatures»
>
> «**nuclear power, together with hydropower and wind based electricity, is one of the lowest emitters of GHGs in terms of g CO_2-eq. per unit of electricity generated**».

Como puede verse, no es posible identificar unos supuestos efectos negativos en relación con el canon hidráulico, por ser la tecnología de generación eléctrica más respetuosa con el medio ambiente.

A) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2009/28/CE, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, DE 23 DE ABRIL DE 2009, RELATIVA AL FOMENTO DEL USO DE ENERGÍA PROCEDENTE DE FUENTES RENOVABLES

El artículo 13.1 de la Directiva 2009/28, establece que los Estados miembros velarán por que las normas nacionales relativas a los procedimientos de autorización, certificación y concesión de licencias que se aplican a las instalaciones e infraestructuras conexas de transporte y distribución para la producción de electricidad, calor o frío a partir de fuentes de energía renovables, y al proceso de transformación de la biomasa en biocarburantes u otros productos energéticos, sean proporcionadas y necesarias. Y en particular, recoge que los Estados miembros adoptarán las medidas apropiadas para garantizar que las tasas administrativas pagadas por los consumidores, los planificadores, los arquitectos, los constructores y los instaladores y proveedores de equipos y sistemas sean transparentes y proporcionales a los costes.

Interesa citar aquí, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012 (NFJ049170), en relación con el principio de proporcionalidad de la tasa (recogido tanto en la Directiva 2002/20/CE como en la Directiva 2009/28/CE) que recoge que «un canon no responde a los requisitos de justificación objetiva, proporcionalidad y no discriminación, ni a la necesidad de garantizar el uso óptimo de los recursos de que se trate, si se basa en los ingresos o en la cuota de mercado de una empresa, o en otros parámetros que no guardan relación alguna con la disponibilidad del acceso a un recurso escaso, resultante del uso efectivo que haga dicha empresa de ese recurso (...), lo que impide aceptar que para la medición del valor de la utilidad se pueda tener en cuenta el volumen de ingresos que cada empresa operadora puede facturar por las llamadas efectuadas (...)».

La Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 12 de julio de 2012 (NFJ047557), ya citada (Vodafone España) ha señalado que tanto la Directiva 97/13/EC como la Directiva 2002/21/EC (que deroga la anterior y que regula el marco común de los servicios de telecomunicaciones) limitan la potestad tributaria de los Estados en lo que compete al gravamen de estas actividades. Así, en el caso concreto de la tasa por utilización o aprovechamiento del dominio público, solo se puede gravar a la empresa que instala las redes, pero no a otras empresas usuarias de las mismas.

En conclusión, la directiva establece que cualquier carga tributaria impuesta a las renovables tiene que ser proporcionada, ergo adecuada a sus costes, y por tanto el canon hidroeléctrico no lo es, ya que penaliza la rentabilidad de las centrales hidroeléctricas y no cumplen con el principio de proporcionalidad.

Estamos ante un canon que condiciona el proceso de autorización de las instalaciones hidroeléctricas y que desincentiva la explotación de una fuente renovable no emisora mediante una carga excesiva y no proporcional.

B) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2000/60/CE, DE 23 DE OCTUBRE, SOBRE EL MARCO COMUNITARIO DE POLÍTICA DE AGUAS

El artículo 9.1 obliga a los Estados miembros a tener en cuenta «el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos», pero impone a aquellos determinados límites:

- De una parte, en el ámbito procedimental, la directiva exige que las decisiones al respecto de los Estados miembros se adopten «a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al Anexo III» (art. 9.1 –confirmándose el carácter «necesario» de dicho análisis económico por el Considerando 38 de la directiva–), de forma que puede entenderse que la creación del canon ha de ir necesariamente precedida de tal análisis económico.
- Por otra parte, en el ámbito sustantivo, el propio artículo 9.1 de la directiva dispone que los Estados miembros deben garantizar, a más tardar en 2010, «una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industrias, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de que quien contamina paga». Es cierto que el último párrafo del mismo artículo 9.1 permite a los Estados miembros tener en cuenta «los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación» y, asimismo, y conforme al apartado 4 del mismo artículo 9, los Estados miembros no incumplirán la directiva si deciden «no aplicar, de acuerdo con prácticas establecidas», el aludido principio de recuperación de costes «para una determinada actividad de uso de agua». Sin embargo, teniendo en cuenta que en virtud del An-

teproyecto se grava solo a uno de los usos de las aguas continentales –el destinado a la producción de energía eléctrica–, con exclusión de los restantes, y asimismo que dicho uso no tiene efectos contaminantes, podría cuestionarse la compatibilidad del canon con las previsiones mencionadas.

- Por su parte el artículo 5 de la directiva establece que se lleven a cabo análisis de las características de la demarcación y del uso del agua, así como estudios de las repercusiones de la actividad humana en dichas aguas, para la valoración de las concretas afecciones medioambientales que puedan causarse con las actividades que tienen incidencia sobre el agua.

Pues bien, el canon hidroeléctrico no responde a ninguna de las exigencias manifestadas anteriormente, ni vela por proteger los supuestos daños medioambientales, ni determina cuáles son esos daños medioambientales, y solo grava uno de los usos de las aguas continentales, la producción de energía eléctrica, excluyendo todos los demás.

C) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2003/96/CE, DE IMPOSICIÓN ENERGÉTICA

La Comisión Europea ha presentado una propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2003/96/CE, cuyo objetivo es incentivar la utilización de determinados productos energéticos considerados más limpios. La propuesta señala que «se pretende evitar que la variedad de políticas nacionales cree obstáculos y distorsiones en el mercado interior y a su vez dar respuesta a las ambiciones de las políticas de la Unión en materia de energía y cambio climático». El vehículo elegido es la imposición sobre el consumo, de manera que se lancen a los consumidores las señales sobre las fuentes de energía más eficientes.

El canon hidroeléctrico no parece muy compatible con estos principios, ya que responde a una finalidad estrictamente presupuestaria.

D) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2002/19/CE, RELATIVA A LA AUTORIZACIÓN DE REDES Y SERVICIOS DE COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS (DIRECTIVA AUTORIZACIÓN)

El artículo 13 regula los cánones por derechos de uso y derechos a la instalación de recursos y establece que los Estados miembros podrán permitir a la autoridad pertinente la imposición de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, que reflejen la necesidad de garantizar el uso óptimo de estos recursos. Los Estados miembros garantizarán que estos cánones no sean discriminatorios, sean transparentes, estén justificados objetivamente, sean proporcionados al fin previsto y tengan en cuenta los objetivos del artículo 8 de la Directiva 2002/21/CE (Directiva marco).

E) VULNERACIÓN DEL ARTÍCULO 191.2 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA (PRINCIPIO DE QUE QUIEN CONTAMINA PAGA Y RESTOS DE PRINCIPIOS ORIENTADORES DE LA POLÍTICA AMBIENTAL EUROPEA). DIRECTIVA 2004/35/CE, DE 21 DE ABRIL, SOBRE RESPONSABILIDAD MEDIOAMBIENTAL EN RELACIÓN CON LA PREVENCIÓN Y REPARACIÓN DE DAÑOS MEDIOAMBIENTALES

Tanto el tratado como la directiva establecen que:

- Debe ser el operador que cause el daño medioambiental el que sufrague el coste de las medidas preventivas o reparadoras necesarias.
- Tiene que existir un vínculo entre el daño y la contaminación, identificado.
- El objetivo es inducir a los operadores a adoptar medias y desarrollar prácticas para minimizar los riesgos[36].
- No se puede exigir compensación de daños que deriven de actos fuera del control del operador.

Resulta más que evidente que la decisión del legislador español a la hora de crear el canon hidroeléctrico es contraria a todos los principios enumerados.

F) VULNERACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 17, 20 Y 21 DE LA CARTA DE DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

Referentes al derecho de propiedad, a la igualdad ante la ley y a la no discriminación, el canon supone una decisión arbitraria del legislador con la finalidad de financiar el déficit de tarifa y que además únicamente recae sobre los generadores de energía que utilizan esta tecnología, lo que supone una discriminación injustificada hacia los mismos.

---

36 Por poner un pequeño ejemplo, la orientación propuesta por la Ley 15/2012 contrasta en forma notabilísima con los análisis realizados recientemente en relación con la política ambiental de Francia, que pueden consultarse en el «OECD Economic working papers n.º 859-2011, France environmental policies. Internalising global and local externalities» y en el que se afirma expresamente que la posición destacada de Francia, en lo que se refiere al cumplimiento de los parámetros de reducción de sus emisiones de CO_2 es debida fundamentalmente a la importancia de las tecnologías nuclear e hidráulica en el mix energético francés:
«GHG reduction targets should be aligned with marginal abatement costs and thus possibly with the absolute level of emissions, given a worldwide target. The governments plans to reduce GHG emissions by 2020 and 2050 are very ambitious, because **France has been so far a top performer in terms of the absolute level of GHG emissions**. In 2007 and 2008, France emitted less GHGs than its G-7 peers in absolute terms but also when measured on a per capita or per GDP unit basis; in the OECD area, only Sweden and Switzerland did better (Figure 2). **The main reason for Frances outstanding position is that a large proportion of electricity generation uses low-carbon nuclear and hydroelectric technologies**».

G) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2009/72/CE, DE 13 DE JULIO, SOBRE NORMAS COMUNES PARA EL MERCADO INTERIOR DE LA ELECTRICIDAD

Traslada a los productores de energía eléctrica una carga medioambiental que no les corresponden, constituyendo además una carga fiscal excesiva que está en contra del principio del derecho de la Unión Europea de incentivar la implantación de instalaciones de producción de electricidad para asegurar el suministro.

H) VULNERACIÓN DE LA DIRECTIVA 2005/89/CE, SOBRE LAS MEDIDAS DE SALVAGUARDA DE LA SEGURIDAD DEL ABASTECIMIENTO DE ELECTRICIDAD Y LA INVERSIÓN EN INFRAESTRUCTURA

El artículo 3.4 de la directiva prohíbe cualquier medida discriminatoria o que suponga una carga excesiva para los agentes del mercado, entre los que se encuentran los generadores de electricidad (art. 3.1). El canon supone no solo una carga excesiva desde el punto de vista económico, sino también desde el punto de vista jurídico ya que este tributo carece de sustento alguno.

V. CONCLUSIONES

El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica es una figura tributaria creada por el artículo 29 de la Ley 15/2012, de 17 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, establecido en el marco de una gran reforma del sector eléctrico cuyo objetivo principal es eliminar el déficit tarifario, y que añade a la Ley de Aguas un nuevo artículo 112 bis.

Las características fundamentales del mismo son las siguientes:

- El hecho imponible lo constituye la utilización y aprovechamiento de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en barras de central.
- Se declaran exentos los aprovechamientos hidroeléctricos explotados directamente por la Administración competente para la gestión del dominio público hidráulico.
- El devengo: «se producirá con el **otorgamiento inicial y el mantenimiento anual** de la concesión hidroeléctrica y **será exigible en la cuantía que corresponda y en los plazos que se señalen en las condiciones de dicha concesión o autorización**».
- La base imponible: «se determinará por el organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida, y medida en barras de central,

en cada periodo impositivo anual por el concesionario mediante la utilización y el aprovechamiento del dominio público hidráulico».

- El tipo de gravamen anual es del 22 % del valor de la base imponible.

La disposición transitoria primera de la LMF (*Adaptación de las concesiones hidroeléctricas*) recoge que: «Lo dispuesto en el artículo 112 bis (...) será de aplicación a los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica que a la entrada en vigor de la misma sean titulares de una concesión hidroeléctrica. **Las condiciones de tales concesiones deberán ser adaptadas a la nueva regulación** (...)».

El canon a la generación hidroeléctrica carece de cualquier fundamento medioambiental convirtiéndose en un tributo puramente recaudatorio cuya finalidad fundamental no es más que financiar el déficit tarifario.

La regulación legal del mismo es defectuosa, apresurada, completando el cuadro de incertidumbres que genera dicha regulación.

El canon vulnera no solo principios constitucionales (capacidad económica, generalidad, igualdad, seguridad jurídica) sino también el ordenamiento comunitario (protección de la energía procedente de fuentes renovables, la política comunitaria de aguas, la Directiva de imposición energética).

A mayor abundamiento se produce una limitación de la capacidad de los agentes productores para competir entre sí ya que existen instalaciones que no van a estar sometidas a gravamen y, por tanto, con una energía más barata, que genera impacto sobre la competencia del mercado eléctrico, siendo evidente que tal ámbito de aplicación crea una barrera entre los productores de la misma tecnología, generando además una desigualdad entre productores del mismo tipo de energía.

Iberdrola, SA, Gas natural SDG, SA y Endesa presentaron denuncia ante la Comisión Europea (Dirección General de Energía y Fiscalidad) en fecha 7 de noviembre de 2013, contra el Reino de España, por incumplimiento del derecho de la Unión Europea, en lo relativo al canon hidroeléctrico y a los tributos nucleares aprobados por la Ley 15/2012. Sin embargo, la Comisión bajo nuestro punto de vista, de manera equivocada, ha entendido que no se produce tal vulneración, en una respuesta con poca argumentación y contraria a otros planteamientos manifestados por dicha Comisión.

Recientemente se han producido resoluciones y actuaciones nuevas que van en la misma dirección de lo defendido en este artículo, entre ellas:

- La Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2014, referente a la Directiva 2000/60/CE (Comisión Europea contra Alemania), recoge que «tal como se establece en el artículo 174 del Tratado, la política de la Comunidad en el ámbito del

medio ambiente debe contribuir a alcanzar los objetivos [que constituyen] la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente, y la utilización prudente y racional de los recursos naturales. Asimismo, debe basarse en el principio de cautela y en los principios de acción preventiva, de corrección de los atentados al medio ambiente preferentemente en la fuente misma, y de quien contamina paga». La Comisión Europea en este caso afirma que: «Contrariamente a lo que alega dicho Estado miembro, el concepto de "servicios relacionados con el agua" no abarca únicamente el abastecimiento de agua y la depuración de las aguas residuales. El propio texto del artículo 2, punto 38, de la Directiva 2000/60, su contexto y los objetivos que persigue la referida Directiva llevan a considerar que la definición de tales servicios engloba otras actividades como la navegación, la producción de electricidad mediante energía hidráulica y la protección contra las inundaciones» y continúa añadiendo que «la finalidad de esta es garantizar una utilización eficaz de los recursos hidráulicos, asegurando una participación apropiada de los diversos usos del agua en la recuperación de los costes de los servicios relacionados con ese uso, habida cuenta del principio de que quien contamina paga. No se alcanzaría este objetivo si, como sostiene el Estado miembro demandado, las empresas que realizan la extracción de aguas al margen de las actividades de abastecimiento de agua o de depuración de las aguas residuales como, por ejemplo, en algunos Länder, las empresas de extracción minera al aire libre, no estuvieran obligadas a pagar los costes de tales extracciones». Para la Comisión, la interpretación en sentido amplio que aplica del concepto de «servicios relacionados con el agua» no hace que sea superflua la distinción que efectúa el artículo 2, punto 39, de la Directiva 2000/60 cuando recurre al concepto de uso del agua. Este último concepto engloba no solo los servicios relacionados con el agua sino también, de manera más amplia, cualquier actividad que tenga repercusiones significativas en el estado del agua como, por ejemplo, la pesca deportiva, el baño o la navegación en aguas naturales que no hubieran podido ser embalsadas. La Comisión sostiene que, en estas circunstancias, «se incardinan en el concepto de servicios relacionados con el agua la extracción con fines de irrigación, que ejerce una presión importante en el estado de la masa hidráulica, la extracción con fines industriales, el autoabastecimiento, el embalsado para la explotación de la energía hidráulica, para la navegación y para la protección contra las inundaciones, así como el almacenamiento, la depuración y la distribución del agua. Ahora bien, resulta, en particular, que algunos Länder no aplican ningún canon de extracción o aplican amplias excepciones». A pesar de que el TJUE resuelve a favor del Reino de Alemania, se constata de la sentencia la obligación de gravar por igual determinados usos del agua, algo que en el canon ha quedado probado que es exclusivamente un gravamen a la producción de energía eléctrica.

- La cuestión prejudicial planteada por Alemania: El tribunal alemán plantea la cuestión prejudicial sobre posibles infracciones del impuesto sobre combustible nuclear alemán de las Directivas 2008/118 y 2003/96. Este argumento coincide con las con-

clusiones del abogado general en el caso del céntimo sanitario. El tribunal alemán plantea la cuestión prejudicial de si el impuesto podría ser considerado ayuda de estado contraria al derecho europeo, en el sentido que defendemos en este artículo.

- La cuestión prejudicial de Suecia: Posibles infracciones del impuesto sueco que grava la potencia térmica de los reactores nucleares, de las Directivas 2003/96 y 2008/118, en el mismo sentido que el anterior.
- El Dictamen del Consejo de Estado de fecha 9 de octubre de 2014 sobre el Reglamento para el desarrollo del artículo 112 bis del TRLA, por el que se estableció el canon hidroeléctrico, critica duramente dicho canon y duda de su carácter medioambiental sobre todo por el destino de la recaudación, planteándose incluso que en caso de que se entendiera que el destino del canon es cubrir el déficit de tarifa es mejor proceder a una reforma de la Ley 15/2012 que establezca con claridad esta finalidad para el canon.

Bibliografía

Alzaga Villamil [2008]: «La tributación medioambiental y las aguas», *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, Thomson Aranzadi.

Arias Coterrillo [2009]: «Puntos de conexión en el concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco para la tributación de las empresas eléctricas», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

Cazorla González-Serrano [2010]: «El régimen tarifario de las energías renovables», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

Cazorla Prieto [2012]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 12.ª edición, Aranzadi.

Cazorla Prieto y Cazorla González-Serrano [2009]: «El tratamiento en el ordenamiento jurídico español del incremento de los precios de la energía como consecuencia de la internalización de los derechos de emisión de CO_2», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

Codes Calatrava [2013]: «El canon a la generación hidroeléctrica», en *Los tributos del sector eléctrico*, dir. Fernando Becker, Luis María Cazorla, Julián Martínez-Simancas, Thomson Aranzadi.

De Miguel Canuto [2007]: *El impuesto sobre la electricidad*, Thomson Aranzadi.

Labandeira Villot [2013]: «Fiscalidad y sostenibilidad», *Los tributos del sector eléctrico*, Thomson Aranzadi.

Martínez Garrido [2009]: «Régimen jurídico de las liquidaciones de la Comisión Nacional de Energía», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

Mateu de Ros y Cerezo [2009]: «El déficit de tarifa eléctrica: origen y regulación por el Derecho positivo», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

Peña Alonso [2009]: «Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad», *Tratado de Regulación del Sector Eléctrico*, tomo I, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

– [2010]: «Instrumentos fiscales de eficiencia medioambiental», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

– [2010]: «Los parques eólicos y el tratamiento tributario de los bienes inmuebles de características especiales: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007 y otras cuestiones pendientes», *Tratado de energías renovables*, vol. II, Aspectos Jurídicos, Thomson Aranzadi.

Pérez Royo [2013]: *Manual de derecho financiero y tributario*, Civitas.

LA DETERMINACIÓN DEL *DIES AD QUEM* Y DEL *DIES A QUO* DEL PLAZO DE DEVENGO DE INTERESES DE DEMORA EN AQUELLOS CASOS DE LIQUIDACIONES GIRADAS TRAS LA ANULACIÓN DE OTRA PREVIA

Juan Calvo Vérgez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar la cuestión relativa a la determinación del *dies ad quem* y del *dies a quo* del plazo de devengo de intereses de demora en aquellos casos de liquidaciones giradas tras la anulación de otra previa, tomando como punto de referencia la más reciente doctrina administrativa y jurisprudencial dictada al respecto, de la cual se desprende que, tratándose de aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas y que viene a anular una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se ha de exigir intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la LGT, debiendo tomarse como fecha de inicio del cómputo del interés de demora la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose el interés hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación. Ahora bien, habrán de tenerse en cuenta igualmente las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, debiendo excluirse, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa.

Palabras claves: *dies ad quem*, *dies a quo*, liquidación tributaria, intereses de demora, sentencia, resolución y anulación.

Fecha de entrada: 29-07-2014 / Fecha de aceptación: 23-09-2014 / Fecha de revisión: 12-11-2014

DIES AD QUEM AND *DIES A QUO* OF THE DEFAULT INTEREST ACCRUAL PERIOD IN CASE OF TAX ASSESSMENTS TURNED AFTER CANCELING A PREVIOUS ONE

Juan Calvo Vérgez

Abstract

This paper aims to examine the question of determining *dies ad quem* and *dies a quo* of the default interest accrual period in cases of tax assessments turned after canceling a previous one, taking as reference the recent administrative and case law issued in this regard, which shows that in the case of those settlements issued pursuant to an administrative or judicial decision upholding partly for substantive reasons and coming to an annular clearance practice ordering another to replace it has been to demand default interest on this new settlement under the provisions of article 26.5 LGT, and must be taken as the starting date of the calculation of interest for late payment thereof which, in accordance with the provisions of the second paragraph of that provision, would have been entitled to the settlement void, accrue interest until such time that dictate the new settlement. However it must be taken into account also the constraints operating if attributable to the Administration causes beyond the deadlines for the execution of orders and judgments, and shall, if necessary, excluded the time that has exceeded the maximum time legally provided in actions and administrative claims.

Keywords: *dies ad quem*, *dies a quo*, tax assessment, default interests, judgment, decision and annulment.

Sumario

I. Una cuestión preliminar: el efecto interruptivo de la prescripción derivado de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones tributarias

II. La inaplicación del artículo 26.3 de la LGT en los supuestos de *mora creditoris*

III. Análisis de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial elaborada en torno a la aplicación del artículo 26.5 de la LGT

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común» (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el profesor doctor don Juan Calvo Vérgez.

I. UNA CUESTIÓN PRELIMINAR: EL EFECTO INTERRUPTIVO DE LA PRESCRIPCIÓN DERIVADO DE LAS SOLICITUDES DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

En fechas relativamente recientes, mediante Resolución de 9 de julio de 2012 (NFJ048019), el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tuvo ocasión de analizar la cuestión relativa a si todas las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones formuladas por los obligados tributarios –así como los actos subsiguientes que puedan derivarse de las mismas, como lo son su resolución y los recursos o reclamaciones posteriores que puedan deducirse frente a aquella resolución– tienen efectos interruptivos de los plazos de prescripción exclusivamente a favor de los obligados tributarios o si también se les ha de atribuir efectos interruptivos del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación.

Pues bien, tal y como se encargó de precisar el citado Tribunal, a pesar de que las solicitudes de rectificación de autoliquidación no se citan literalmente como tales por el artículo 68.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dicho precepto sí que cita en su apartado c) como causa interruptiva de la prescripción «cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria». Y una solicitud de rectificación de autoliquidación, en función de cuál sea la rectificación pretendida, bien puede calificarse como actuación del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria[1]. De hecho el artículo 128.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), bajo el título de «Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones», dispone que «El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. (...) En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario».

¿A qué magnitud se está refiriendo el artículo 68.1 c) de la LGT cuando alude a la «deuda tributaria»? De una parte cabría estimar que se está refiriendo a la cantidad real debida por el

[1] Debido precisamente a ello dicha solicitud de rectificación de autoliquidación ha de admitirse, sin que a ello obste el error del interesado en la calificación de la solicitud al presentarse la misma, tal y como puso de manifiesto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 8 de marzo de 2012 (NFJ056553).

contribuyente a la Administración tributaria, respecto de un tributo y ejercicio, al momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción. Y, de otra, cabría estimar que se alude a la cantidad teórica total que debe ingresar el contribuyente en la Hacienda Pública como consecuencia de la correcta liquidación del tributo y ejercicio de que se trate, independientemente de que la misma haya sido, en todo, en parte o, incluso, en exceso, satisfecha por el interesado en el momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción.

Adviértase a este respecto de que, tal y como precisa el TEAC, en la primera de las hipótesis la solicitud de rectificación de la autoliquidación de la que posteriormente resultase cantidad a devolver al contribuyente no podría entenderse incluida entre las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT, ya que dicha solicitud no podría considerarse como actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria ya que no habría deuda a favor de la Administración que liquidar, al haber sido extinguida previamente la misma en su totalidad o, incluso, en exceso. En cambio, si se admitiese la segunda línea interpretativa anteriormente expuesta, al hallarnos dentro el ámbito teórico de simple cuantificación previa al pago, dicha solicitud de rectificación sí que se encontraría incluida dentro de las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT[2].

A tal efecto el TEAC se inclina a través de la presente resolución por esta segunda posibilidad y afirma que el artículo 58.1 de la LGT, al definir lo que ha de entenderse por deuda tributaria, lo hace en un estadio teórico previo a cualquier pago total o parcial previamente efectuado por el interesado, procediendo a definir la deuda tributaria para, posteriormente (art. 59.1 LGT), señalar las causas de extinción de la misma, entre las que se encuentra el pago. En cambio, si se admitiese el primer criterio carecería de razón de ser que el artículo 128.1 del RGGIT aludiese al hecho de que la solicitud de rectificación afecte a «algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario» si, de haber pagado la misma, no habría deuda tributaria que cuantificar al haberse extinguido en su totalidad.

Por otra parte, parece razonable estimar que, una vez solicitada una rectificación de autoliquidación que «afecte a algún elemento de cuantificación de la deuda tributaria» (en términos del art. 128.1 LGT) la Administración habrá de proceder a comprobar el referido «elemento de cuantificación» de que se trate y, en su caso, a practicar al respecto la correspondiente liquidación provisional, esto es, la liquidación de «parte de los elementos de la obligación tributaria», siendo estos los términos que emplea el artículo 68.1 a) de la LGT. Y ello entendiendo incluida dentro del concepto de «obligación tributaria» a aquella que incumbe a la Administración de realizar las devoluciones que sean procedentes en Derecho (arts. 17.2 y 30.1 LGT). En definitiva, la Administración procederá a realizar una comprobación parcial (limitada a la correcta determinación de ciertos «elementos de cuantificación» de la «obligación tributaria») que, no

[2] En el presente caso los interesados adujeron que las solicitudes de rectificación de autoliquidación no se citaban como causa de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

por el hecho de ser parcial, impide la interrupción de la prescripción respecto del entero tributo y ejercicio de que se trate[3].

Así las cosas, tratándose de una actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria la solicitud de rectificación de la autoliquidación sí que tendría eficacia interruptiva del derecho de la Administración a la liquidación de la deuda tributaria.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el TEAC a través de la citada Resolución de 9 de julio de 2012 (NFJ048019), una solicitud de rectificación de una autoliquidación formulada por el obligado tributario, en cuanto que se refiera a elementos determinantes de la cuantificación de la obligación tributaria, tiene virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la práctica de la oportuna liquidación, aun cuando de la solicitud de rectificación de la autoliquidación resultase una cantidad a devolver al contribuyente. Ahora bien una solicitud de rectificación de una autoliquidación de la que posteriormente resultase una cantidad a devolver al contribuyente no podría estimarse incluida dentro de las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT, ya que dicha solicitud no podría considerarse como una actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria, al no existir deuda a favor de la Administración que liquidar, debido a que la misma ha sido extinguida previamente en su totalidad o incluso en exceso.

II. LA INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 26.3 DE LA LGT EN LOS SUPUESTOS DE *MORA CREDITORIS*

Como es sabido establece el artículo 26.3 de la Ley 58/2003 que los intereses de demora resultarán exigibles durante el periodo de tiempo al que se extienda el retraso del obligado tributario, añadiendo el apartado cuarto del citado precepto que no resulta procedente la exigencia de intereses de demora desde el instante en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en dicha ley para resolver hasta que se dicte

[3] Téngase presente además a este respecto que, al regularse las causas interruptivas de la prescripción del crédito del interesado no se contemplan actos administrativos, sino solo actos del obligado tributario (art. 68.3 LGT), mientras que entre las causas interruptivas de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria (art. 68.1 LGT) se encuentran contempladas algunas que son actos del obligado tributario (y no solo de reconocimiento sino de negación de tal crédito). Ahora bien esta diferencia de trato está plenamente consagrada en otros casos, ajenos a la solicitud de rectificación como, por ejemplo, la interposición de recursos contra liquidaciones, o presentación de autoliquidaciones a devolver. Con carácter adicional en el caso de la solicitud de rectificación de las autoliquidación esta diferencia de trato entre Administración y obligado se ve matizada, no por los artículos 66 a 68 de la LGT, sino por la previsión normativa que impide instar la rectificación de una autoliquidación si ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (art. 126 RGGIT), pues ello implica que las actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho de la Administración también tienen virtualidad para permitir el ejercicio del derecho del interesado.

dicha resolución o, en su caso, se interponga recurso contra la resolución presunta, al apreciarse la concurrencia de *mora creditoris*[4].

Ya en su día declaró el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 23 de octubre de 1995, dictada al hilo de un supuesto de compensación a favor del contribuyente de intereses acreedores y deudores, que no resulta procedente la exigencia de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre una liquidación anulada y la práctica de la nueva liquidación[5]. En este mismo sentido

---

[4] En este sentido, y tal y como afirmó el TSJ de Madrid en su Sentencia de 12 de enero de 2007 (NFJ056554), siendo la causa del retraso existente en liquidar correctamente imputable a la Administración no es lógico ni justo mantener el cómputo de los intereses de demora.

[5] Tal y como ya declarase por aquel entonces el TS «(...) No sucede lo mismo con los intereses correspondientes al periodo de tiempo que media desde le fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas y la fecha en que se practican las nuevas, pues es lógico razonar que no procede exigir tales intereses, porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración que liquidó incorrectamente (*mora accipiendi*)». Igualmente dentro del ámbito de nuestra doctrina administrativa la Resolución del TEAC de 27 de mayo de 1993, tras reconocer que, al margen de la práctica de las nuevas liquidaciones, procede la exigencia de demora con motivo de la anulación de la liquidación inicial, señaló que «dado que las liquidaciones se anularon por una irregularidad no imputable a los contribuyentes sino a la Administración, que no actuó en forma ajustada a Derecho, la exigencia de los intereses deberá extenderse desde el fin del plazo de presentación hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas».
Más recientemente pueden consultarse a este respecto las Sentencias del Alto Tribunal de 14 de junio y 25 de octubre de 2012, de conformidad con las cuales si se anula una liquidación ordenando la retroacción, incluso durante la vigencia de la antigua LGT de 1963, no procede exigir intereses de demora en la liquidación posterior porque el deudor se sintió sorprendido por la ilegalidad de la actuación del acreedor fiscal. A ello se ha de sumar además el hecho de que, tratándose de tributos que se gestionan mediante el sistema tradicional de mera declaración, no proceden intereses cuando la liquidación se anula, ya que se trata de supuestos de *mora accipiendi* y, al no existir obligación de autoliquidar, el retraso es imputable exclusivamente al error cometido por la Administración en la liquidación anulada. Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del Alto Tribunal de 5 de enero de 2001, 11 de mayo de 2004 y 31 de octubre de 2006 (dictada al amparo ya de la vigente Ley 58/2003) y 11 de julio de 2007, justificándose en este último pronunciamiento la exigencia de intereses de demora desde la fecha de vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación hasta la fecha de práctica de la nueva liquidación en el hecho de que la obligación de pago, en esa cuantía superior, resultaba vencida, líquida y exigible desde ese momento, pero no en los casos de liquidación administrativa previamente anulada seguida de la práctica de una nueva en los que, al no estar determinada válidamente la deuda, no puede hablarse de deuda vencida, líquida y exigible, ni obligarse, por tanto, al deudor, a pagar intereses por una liquidación ilegal. En el caso concreto de la citada Sentencia de 11 de mayo de 2004 (NFJ019671) recuerda además el TS que «La obligación tributaria nace *ex lege*, por realización del hecho imponible, es decir, se devenga (concepto estrictamente fiscal), en la fecha concreta que determinan las respectivas Leyes tributarias, es exigible durante el periodo reglamentario de presentación de las respectivas declaraciones, es líquida, por imperio de la Ley, toda vez que durante dicho periodo de tiempo el sujeto pasivo está obligado a liquidarla, y es vencida a partir del día primero de dicho periodo, aunque el sujeto pasivo pueda pagarla durante el periodo referido». Dicha argumentación le sirve al TS para concluir que, siendo la obligación tributaria vencida, líquida y exigible desde el día siguiente al de la finalización del periodo de presentación de la autoliquidación de que se trate, entre dicha fecha y aquella otra en la que se verifique el pago de la deuda que la Administración tributaria pudiera fijar mediante la práctica de la oportuna liquidación se genera un pago fuera de plazo que, *ex* artículo 26.1 y 3 de la Ley 58/2003, legitima a la Hacienda Pública para exigir intereses de demora por el importe no ingresado en plazo. En otras palabras, a partir del día siguiente al de terminación del periodo de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones la Administración tributaria tiene el derecho a exigir intereses de demora, sin intimación alguna, siempre que no sea presentada la declaración-autoliquidación

se pronunció además la Audiencia Nacional (AN) a través, entre otras, de sus Sentencias de 23 de abril de 1996, 17 de julio de 2001, 4 de noviembre de 2002, 18 de octubre de 2004 y 4 de diciembre de 2006. En todas ellas quedó puesto de manifiesto que no procede la liquidación de intereses por el periodo de tiempo transcurrido entre la liquidación anulada y la práctica de la nueva liquidación. Se estimaba por tanto que no procedía exigir intereses por el tiempo transcurrido entre una liquidación anulada y la nueva liquidación. Y tampoco procedería la exigencia de intereses en la estimación parcial de una liquidación reclamada que reabriese un nuevo plazo de ingreso. No pueden exigirse intereses de demora por el tiempo de la suspensión habiendo sido la reclamación en cuestión estimada, ya sea total o parcialmente. En definitiva, anulándose parcialmente una liquidación no cabría la exigencia de intereses de demora suspensivos, al igual que sucedería en los supuestos de estimación total o parcial pueden devengarse intereses por la suspensión[6].

Por su parte el TSJ de Castilla-La Mancha declaró en su Sentencia de 13 de mayo de 2002 que «En caso de estimación total o parcial con firmeza que obligue a nueva liquidación y de ingreso en voluntaria no procede liquidar intereses de demora por el tiempo de suspensión». Igualmente el TSJ de Galicia afirmó en su Sentencia de 29 de enero de 1999 que en los supuestos de estimación parcial de la reclamación no se devengan intereses hasta que no se fije la práctica de la nueva liquidación, salvo que aquella estimación se refiera solo a conceptos accesorios a las sanciones. Con posterioridad este mismo Tribunal añadiría en su Sentencia de 28 de enero de 2000 que, si tuviese lugar la anulación de una liquidación, los intereses devengados únicamente podrían calcularse a partir de la práctica de la nueva liquidación si el deudor no abonase el importe de aquella dentro del periodo voluntario. También el TSJ de Madrid afirmó en sus Sentencias de 13 y 14 de junio de 1997 que, produciéndose la anulación de una liquidación, los intereses de demora solo se computarán desde el instante en el que finalice el plazo de ingreso voluntario de esta, esto es, con efectos desde el nuevo plazo de ingreso voluntario.

Sin embargo con posterioridad la aplicación de este criterio fue abandonada desde la propia jurisprudencia. A tal efecto caben citar, por ejemplo, tres Sentencias del TS de 18 de mayo, 6 de julio y 18 de noviembre de 2004 en las que se señala que la reclamación interrumpe la prescripción, determinando los supuestos de estimación parcial la exigencia de intereses de demora desde que se produce la práctica de la nueva liquidación. Se afirmaba así que en los citados supuestos de estimación parcial (esto es, tratándose de una reclamación que es parcialmente estimada) se

---

o esta no sea veraz. Por su parte la STS de 17 de diciembre de 2002 proyectó la aplicación del citado criterio sobre todos aquellos supuestos en los que la autoliquidación no resulta obligatoria, esto es, aquellos en los que la ley deja al sujeto pasivo optar entre una declaración en sentido estricto o una autoliquidación, incluso cuando el sujeto pasivo opte por la autoliquidación, ya que carecería de toda razón de ser que esta opción, favorable para la Administración, termine perjudicando al contribuyente. Acerca de esta inexigibilidad de intereses en la *mora accipiendi* debido a que el retraso o el incumplimiento es imputable al acreedor (la Administración) se pronuncia igualmente la AN mediante Sentencia de 27 de junio de 2013, que representó un cambio de criterio.

6 A pesar de ello declararía el TS a través de su Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (NFJ006395) que en caso de resolución parcialmente estimatoria procede liquidar los intereses sobre la nueva liquidación y desde que acabó el plazo de declaración.

exigen intereses desde la terminación del plazo de autoliquidación hasta la fecha en la que se gira la práctica de la nueva liquidación. Concretamente en su Sentencia de 18 de noviembre de 2004 afirmó el Alto Tribunal que «Anulada una liquidación los intereses exigibles en la nueva son los de demora calculados desde que se debió ingresar hasta la práctica de la nueva liquidación». Posteriormente volveremos sobre esta cuestión, al hilo de nuestro análisis del artículo 26.5 de la LGT.

Mediante Sentencia de 23 de mayo de 2011 (NFJ043385) señaló el TS que, habiendo sido el recurso interpuesto estimado, si bien no cabe exigir intereses suspensivos[7], habiéndose producido la liquidación de la deuda, se exigirán los intereses por el plazo de tiempo transcurrido desde que aquella debió ser ingresada. Estimó así el Alto Tribunal que, no existiendo una actitud contumaz por parte de la Administración tributaria y no obstinándose esta en la comisión del mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabrá oponer a que, una vez anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. En definitiva, la Administración se halla imposibilitada en dichos supuestos para reiterar la actuación e incurrir en el mismo error o en otro de carácter similar.

En el concreto supuesto de autos analizado por el TS, a los efectos del artículo 31 del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por el tiempo que medió entre el conocimiento por la Inspección de la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC y la comunicación de su efectiva reposición. Pues bien, a juicio del Alto Tribunal, los eventuales retrasos que pudieran llegar a producirse en la ejecución de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas no quedaban sometidos al RGIT. Tal y como precisó el Tribunal «El tiempo que media entre el momento en que la Inspección tiene conocimiento de la resolución económico-administrativa que ordena retrotraer el procedimiento y aquel en el que lo hace, con independencia de las actuaciones que desarrolle a continuación (bien completar las diligencias, bien dictar directamente nueva liquidación), no tiene carácter de «tiempo inspector» a los efectos del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en la redacción aplicable a los hechos de este litigio».

Por otro lado, recuerda el TS en la citada Sentencia de 3 de mayo de 2011 (NFJ056555) que no existe precepto legal o reglamentario, así como tampoco principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna, que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho. Ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución (CE) ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1

---

[7] Estos intereses suspensivos fueron diferenciados por el TS en su Sentencia de 21 de marzo de 2014 (NFJ053973) de los intereses de demora en los siguientes términos: «Las diferencias más importantes existentes entre los "intereses de demora", a que se refería el artículo 58, apartado 2, letra b de la Ley General Tributaria, y los "intereses suspensivos", que afectaban al "dies a quo", a la base sobre la que se liquida (la cuota u obligación principal en el interés de demora y el importe de la deuda tributaria suspendida en los intereses suspensivos), al "dies ad quem", y al tipo de interés aplicable».

de la Carta Magna pueden ser entendidos en esos términos. Y tampoco resulta posible aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse, a juicio del Tribunal, a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda. En su opinión lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así sí que atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo además el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho.

En resumen, de conformidad con lo señalado por el TS en su Sentencia de 3 de mayo de 2011 (NFJ056555) «Si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación)».

Ya con anterioridad, mediante Sentencia de 28 de junio de 2010 (NFJ056571), dictada a la luz de un recurso de casación para unificación de doctrina, el TS admitió que la Administración tiene la facultad de volver a dictar una nueva liquidación una sola vez habiendo sido la anterior objeto de anulación por falta de motivación. Ahora bien, a juicio del Tribunal, el instante en el que se dicte la nueva liquidación será la fecha que deba tomarse en consideración para el devengo del interés de demora. Tal y como precisa el TS la fecha de la liquidación consecuente de la nueva comprobación de valores podrá, en su caso, representar el *dies a quo* del devengo de intereses, ya que solo entonces cabría considerar existente una deuda líquida que resultase exigible. En otro caso cabría la posibilidad de que se girase una nueva liquidación de intereses superior a la inicial con motivo de la anulación, a pesar de haber incurrido la Administración en la realización de un acto contrario a Derecho[8].

[8] Debe precisarse no obstante que a la citada STS de 28 de junio de 2010 (NFJ056571) le fueron formulados dos votos particulares emitidos por los magistrados Sres. Frías Martínez y Martínez Micó, afirmándose concretamente en este último lo siguiente: «(...) La indemnización a la Administración tributaria por la dilación en recibir las cantidades exigidas no debe producirse si el retraso es consecuencia de una incorrecta actuación administrativa, bien de los órganos inspectores o de los que resuelvan las reclamaciones económico-administrativas (...). No es admisible en un Estado de Derecho que las infracciones de las normas tributarias que cometa el administrado tengan consecuencias irremediables (recargos, intereses, sanciones), mientras que las infracciones cometidas por la Administración y así declaradas en resolución del Tribunal competente no solo no tengan consecuencias para la Administración infractora sino que, además, perjudiquen al administrado que, por defender con razón su derecho, ve ampliado su tiempo de inseguridad

De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal solo pueden exigirse los intereses moratorios desde la fecha de la nueva liquidación ya que, en otro caso, el obligado tributario podría verse sorprendido por una nueva liquidación de intereses muy superior a la inicial como consecuencia de la anulación, a pesar de haber incurrido la Administración en un acto disconforme a Derecho.

En nuestra opinión debe garantizarse en todo caso el derecho del contribuyente a tener la seguridad jurídica de que la Administración actúe sujetándose a Derecho. Y, tal y como ha puesto de manifiesto Bosch Cholbi[9], en aquellos casos en los que sea el propio órgano administrativo el que incumpla las garantías jurídicas establecidas normativamente, ninguna consecuencia perjudicial habrá de derivarse de quien ejerce un derecho al recurso legalmente establecido, al haber padecido el desarrollo de una actuación administrativa irregular. Dicho de otro modo, no parece que resulte procedente exigir intereses de demora cuando el retraso se ha debido a una circunstancia no imputable al contribuyente[10]. Y, en este sentido, creemos que cabría la posibilidad de

---

jurídica (...) Hay que procurar una interpretación del ordenamiento jurídico tributario que tenga en cuenta el sentido "finalista" y "marcadamente evolutivo" del régimen fiscal. No es dable olvidar el principio constitucional de eficacia administrativa, que se inspira en la indispensable diligencia que debe presidir en la gestión de los intereses generales en su justo equilibrio con los derechos constitucionales de los administrados».

9 Bosch Cholbi, J. L.: «Los efectos de la nulidad de pleno Derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los Tribunales Económico-Administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 33, 2010, págs. 26 y ss. Véase asimismo del citado autor «Matizaciones a la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 250-251, 2011, págs. 23 y ss.

10 Véase a este respecto la STS de 15 de julio de 2001 (NFJ056556), en la que se afirmó lo siguiente: «(...) Nuestro Derecho Tributario no ha regulado los efectos de la "mora accipiendi" en que puede incurrir la Administración tributaria por inactividad propia o causada por inactividad de los Tribunales de Justicia (...) pero no se ha opuesto de modo radical (...) es razonable afirmar que nos hallamos ante el retraso en el cumplimiento de la obligación, debido a un caso fortuito excepcional, concretamente a que los autos estuvieron extraviados, debido a la reordenación de los archivos, sin culpa del deudor, por lo que es el acreedor el que debe soportar los efectos del retraso, o sea, la no exigencia de intereses durante el tiempo del retraso (mora) (...) Además debe razonarse que en los supuestos de "mora solvendi", debido a que el deudor tributario no ingresa, sino que pide la suspensión y, por impugnación de la deuda tributaria en vía administrativa o jurisdiccional, se le desestiman los recursos, la Administración tributaria le exigirá, por aplicación de los artículos 1.108 y 1.110 del Código Civil, y por disponerlo así diversas normas del Derecho Tributario, los intereses por dicho periodo. Luego, a sensu contrario, no procederá exigir tales intereses cuando, por un caso fortuito excepcional, como es el caso de autos, se produzca el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria». Como es sabido dispone el artículo 1.108 del Código Civil que «Incurren en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación». Por su parte el artículo 1.110 del citado Código establece que «Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal». En esta misma línea pueden consultarse las SSAN de 2 de noviembre de 2006 (NFJ025212) y 12 de julio de 2007 (NFJ026301), en las que el citado órgano judicial declaró improcedente exigir intereses de demora al deudor tributario en un supuesto en el que, por un caso fortuito excepcional (extravío de los autos debido a la reordenación de archivos sin culpa del deudor) se produjo un retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria.

calificar como un supuesto de caso fortuito excepcional ajeno a la voluntad del deudor y no imputable a este, por ejemplo, el hecho de que la Administración tributaria desarrolle de forma incorrecta un procedimiento administrativo de inspección[11].

Afirma el TS en su Sentencia de 18 de julio de 2011 (NFJ056557) que cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende el órgano de recaudación no puede iniciar ni exigir su cobro. Concretamente en el supuesto de autos analizado por el Tribunal la liquidación de la que derivaba la deuda tributaria a la que correspondían los intereses de demora que se encontraban en el origen del litigio fue suspendida, al haberse acordado así en sede económico-administrativa. Pues bien, cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende el órgano de recaudación no puede iniciar ni exigir su cobro, no pudiendo por tanto iniciarse el cómputo del plazo de prescripción. La suspensión de la ejecutividad del ingreso o del cumplimiento de la obligación tributaria impide que corra la prescripción, resultando inviable iniciar el cobro de una deuda tributaria cuando ha sido suspendida su ejecutividad, no pudiendo iniciarse a tal efecto el cómputo del plazo de prescripción.

A resultas de lo anterior añade el Tribunal que no se exigirán intereses de demora desde el instante en el que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la LGT para resolver hasta que se dicte la resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Así, entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del instante en el que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido[12].

Por otra parte, el TS, mediante Sentencia de 20 de junio de 2011 (NFJ043915), refiriéndose a los procesos impugnatorios contra actuaciones de la Administración tributaria y, más precisamente, al alcance objetivo de la suspensión del acto impugnado, admite a través del citado pronunciamiento que los efectos extrarrecaudatorios (y no solo la obligación de ingreso) sean susceptibles de suspensión. A pesar de que a través de la presente Sentencia el Alto Tribunal desestimó la pretensión del contribuyente de que la suspensión abarcara los efectos extrarrecaudatorios del acto impugnado, afirmó que la normativa aplicable no impide conceptuar la suspensión

---

11 Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que se produjese un desfase temporal de varios años desde que tuviese lugar el inicio del procedimiento inspector y hasta que se dictase la anulación del mismo, durante dicho periodo de tiempo no habrían de devengarse intereses de demora a favor del órgano de la propia Administración tributaria causante del error y, por ende, del retraso. Y ello sin perjuicio de aquella responsabilidad disciplinaria en la que pudiera haberse incurrido no hallándose justificado el retraso o, en su caso, de la responsabilidad patrimonial susceptible de ser exigida.

12 En esta misma línea se situaría posteriormente la SAN de 16 de enero de 2012 (NFJ056558), al reiterarse que no han de exigirse intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la Ley 58/2003 para resolver y hasta que se dicte resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Así, entre otros supuestos, señala el citado órgano judicial que no se han de exigir intereses de demora a partir del instante en el que se incumplan los plazos máximos establecidos al efecto para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos siempre que, en este último supuesto, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

como omnímoda y que, de mediar la suspensión, nada obsta a que el contribuyente autoliquide los ejercicios posteriores al regularizado haciendo abstracción de la efectiva existencia de la actuación administrativa impugnada.

En definitiva a través de su Sentencia de 20 de junio de 2011(NFJ043915) declaró el TS que, de haber mediado la suspensión sobre una liquidación originaria que hubiese cuestionado la conformidad a Derecho de unas bases imponibles negativas autoliquidadas, aquella liquidación administrativa girada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) no habría de surtir efecto alguno sobre los ejercicios fiscales posteriores (caso, por ejemplo, de aquellos en los que dichas bases imponibles negativas pudieran ser objeto de compensación cautelar). De este modo queda claramente delimitada la extensión de la suspensión a aquellos efectos extrarrecaudatorios derivados de las liquidaciones tributarias. En los ejercicios posteriores podrá pues declararse cautelarmente conforme a lo previamente autoliquidado y no según aquello regularizado por la Administración tributaria, la cual quedaría por tanto privada de su presunción de validez, al quedar esta enervada por la suspensión. Cuestión distinta será que cuando la regularización practicada se considere contraria al ordenamiento jurídico la Administración deba proceder al restablecimiento de la situación, con las oportunas consecuencias que ello pueda llegar a plantear en los ejercicios posteriores a los que hubiere afectado y las compensaciones que, en su caso, deban realizarse con la finalidad de que el obligado tributario quede indemne[13].

A priori, como ya sabemos, son dos las posibilidades que se plantean en el presente caso. De una parte, estimar que la suspensión impide cautelarmente que el acto administrativo impugnado origine efecto alguno. Y, de otra, defender que la suspensión se limita, en su caso, a enervar la mera obligación de ingreso en el Erario público, en el supuesto de que la liquidación recurrida así lo exigiese.

Ya en su día declaró el TS en su Sentencia de 18 de marzo de 2003 (NFJ056559) que, una vez acordada la suspensión sobre el acto impugnado, esta ha de desplegar sus efectos cautelares sobre todo su ámbito, de manera tal que la existencia meramente virtual de dicho acto tributario habría de impedir que, aun perviviendo este en el mundo jurídico, de él pueda llegar a derivarse consecuencia alguna. En palabras del Alto Tribunal puestas de manifiesto en dicha Sentencia «(...) La medida cautelar de la suspensión no solo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (...) sino al conjunto de sus efectos. Alcanza a los efectos predeterminantes de la resolución definitiva que el acto suspendido pueda producir en otros procedimientos. Estos efectos indirectos del acto administrativo pueden ser tanto o más importantes que los derivados directamente de su ejecución».

En cambio en su Sentencia de 17 de febrero de 2010 (NFJ037558), adoptando un criterio ciertamente discutible, el TS manifestó que el hecho de que las liquidaciones relativas a unos

---

13 Acerca del alcance del presente pronunciamiento véase Gómez Taboada, J.: «La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias?», *Tribuna Fiscal*, núm. 254, 2011, págs. 75 y ss.

concretos ejercicios se encontrasen suspendidas afecta a la ejecución por vía de apremio de las mismas para hacer efectivo su cobro, si bien no puede imponer un cambio de aquello por lo que debiera tributarse en ejercicios posteriores de conformidad con la verdadera situación patrimonial de la entidad ya que, en opinión del Tribunal, la suspensión opera en el proceso en que se acuerda, y no en cambio en otros procesos referidos a actos autónomos del suspendido. De este modo parecía interpretar el Alto Tribunal que la presunción de validez de los actos administrativos prevalece sobre la concepción universal de la suspensión, impidiendo que esta pueda llegar a incidir sobre los efectos extrarrecaudatorios. Se estimaba así que la «verdadera situación patrimonial del deudor» es la resultante de la liquidación administrativa de manera que, una vez suspendida cautelarmente la regularización administrativa, prevalecería (al menos con carácter provisional, si bien a todos los efectos) lo liquidado en su día por el contribuyente. En esta misma línea se había pronunciado además la AN a través, entre otras, de sus Sentencias de 10 de junio y 30 de septiembre de 2004, 11 de junio de 2008 y 21 de abril de 2010.

III. ANÁLISIS DE LA RECIENTE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL ELABORADA EN TORNO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 26.5 DE LA LGT

Afirma el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777) que, tratándose de autoliquidaciones, en aquellos supuestos de estimación de recursos y consiguiente anulación de intereses, si bien no procederían intereses de demora suspensivos, sí que habrían de girarse intereses de demora por el tiempo transcurrido desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración-liquidación hasta la fecha en la que se practique la nueva liquidación. Se considera así que, con motivo de la estimación parcial de la impugnación, los intereses se calculan desde la nueva liquidación para evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa. De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento «El *dies a quo* es el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de declaraciones, y esto es así porque las obligaciones tributarias son obligaciones *ex lege* que nacen por la realización del hecho imponible, al cual conecta la ley el nacimiento de la obligación tributaria y, además, imponen al contribuyente la obligación legal de liquidar, es decir, de determinar la obligación tributaria en el plazo establecido, por lo cual esta es *ex lege*, al término de la misma líquida, vencida y exigible».

En cambio, tratándose de tributos cuya exigencia se gestiona e inicia por liquidación de la Administración considera el TS, adoptando un criterio contrario que, al haber existido anulación de la liquidación administrativa por no estar determinada válidamente la deuda, no puede hablarse de deuda vencida, líquida y exigible, no pudiendo en consecuencia obligarse al deudor a soportar intereses por no haber ingresado en plazo una liquidación ilegal. Precisa además el Alto Tribunal en dicha Sentencia que «Si la Administración es la causante del retraso, por haber cometido errores, es ella quien debe hacerse únicamente responsable del mismo, sin que pueda trasladarse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuenta a la hora de calcular los intereses de demora (...) Mante-

ner lo contrario y, por tanto, entender que es la liquidación originaria la que es necesario tomar, supondría tanto como validar una liquidación que fue anulada, y que conlleva una nueva».

Adviértase por tanto de que el TS diferencia entre los intereses de demora generados a raíz de la práctica de una autoliquidación [supuesto al que ya se refirió en su día el Tribunal en su Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (NFJ006713), concluyéndose al respecto que los intereses moratorios han de exigirse desde que finalizó el periodo de ingreso voluntario[14]] y aquellos casos en los que se trata de una declaración-liquidación practicada a raíz de una comprobación de una autoliquidación cuya nulidad fue estimada parcialmente[15].

---

14 En efecto a través de la citada sentencia (que resolvía un recurso de casación en interés de ley) el Alto Tribunal vino a subrayar la exigencia de intereses de demora en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, exigiéndose intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación. Declaró concretamente el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que «procederá anular la liquidación impugnada, anulación que implicará la no exigencia de intereses de demora por la suspensión, pero al practicar, en su caso, la nueva liquidación, se exigirán los correspondientes intereses de demora del artículo 58.2 b) o c) de la Ley General Tributaria desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones-autoliquidaciones (...) hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación». Ciertamente se trataba de un criterio discutible, ya que la causa del retraso en el presente caso la constituye la propia conducta de la Administración contraria a derecho que aboca a que, a instancia del obligado tributario, dicha liquidación resulte anulada. Tal y como concluyó el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento, pionero en la materia, en aquellos casos en los que se anula un acto administrativo de liquidación cuya ejecución se hallare suspendida por estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, al dictarse el acto de ejecución de ese fallo y girarse la nueva liquidación con una cuota tributaria inferior, no procedería exigir intereses suspensivos (los girados sobre la cuota e intereses) sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago de esa liquidación, aún reducida, compensando de esta forma el perjuicio derivado de la indisponibilidad de las cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. Véanse a este respecto, entre otros, los trabajos de Baena Díaz-Portalés: «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora», *Tribuna Fiscal*, núm. 233, 2010, pág. 16 y Falcón y Tella, R.: «La improcedencia de intereses en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del artículo 26.5 de la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2008, pág. 6.

15 Ahora bien, tal y como se encargó de precisar la AN en su Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (NFJ049458), la demora habilitante de los intereses moratorios no puede operar en aquellos casos en los que la Administración efectúa la devolución de forma indebida y luego, para deshacer los efectos de la nulidad del acto que la acordó –declaración adoptada por la propia Administración autora de ese acto, si bien por un órgano diferente, lo que no desnaturaliza ese hecho esencial–, haya de reclamar su reembolso a las arcas públicas, neutralizando el efecto de la liquidación invalidada. No procede pues la exigencia de intereses de demora como consecuencia de la ejecución de una resolución que estimaba la reclamación interpuesta contra una liquidación inicialmente girada y de la que resultó una devolución indebida. De entrada la AN comienza recordando el carácter accesorio que ofrece la prestación consistente en el abono de intereses de demora, lo que determina a su vez la existencia de una obligación tributaria principal válida y eficaz sobre cuyo importe, en caso de que llegue a producirse un retraso en su cumplimiento, puedan llegar a cargarse intereses de demora. Dicha obligación principal, al objeto de que resulte jurídicamente reclamable, ha de representar un crédito vencido, líquido y exigible. Adviértase no obstante que en el concreto supuesto de autos analizado lo recurrido no constituía un acto de liquidación en sentido estricto, sino un acto de ejecución de una resolución administrativa firme, favorable a su destinatario. Por otra parte en el presente caso no solo se produjo una constancia fehaciente de que el obligado tributario satisfizo en su integridad el importe de las diferentes deudas tributarias en el momento legal oportuno en que debía hacerlo en cada ejercicio regularizado, sino que de ese cumplimiento no surgió mora al-

Con carácter general, en aquellos supuestos de liquidación administrativa, con independencia de que el tributo se devengue con la realización del hecho imponible, la obligación tributaria solo será líquida, vencida y exigible a partir de la notificación de la respectiva liquidación, resultando en consecuencia improcedente exigir intereses de demora hasta que se produzca dicha liquidación administrativa correcta. En cambio, tratándose de aquellos tributos que son gestionados mediante el sistema de autoliquidación, el *dies a quo* se concreta en el día siguiente al vencimiento del plazo de presentación de la autoliquidación, ya que en dichos casos las obligaciones tributarias nacen *ex lege* con motivo de la realización del hecho imponible, asumiendo el contribuyente la obligación legal de determinar la obligación tributaria en el plazo establecido, momento concreto en el cual la obligación tributaria resulta líquida, vencida y exigible[16].

---

guna del deudor, siendo la liquidación posterior de la Inspección la que deshizo los efectos de esa obligación adecuada y tempestiva, devolviendo lo ingresado por el deudor tributario, incrementado en los intereses legales. Pues bien, si dicha actividad de devolución protagonizada por la Inspección fue posteriormente conceptuada como disconforme a Derecho, el resultado es que la causa de la mora y de la pérdida de disponibilidad financiera surgida con la devolución indebidamente materializada, cuyos efectos debían ser deshechos como consecuencia de la estimación de la resolución del TEAC, fue íntegramente imputable a la propia Administración, que ocupaba la posición acreedora en la relación jurídica tributaria, de suerte que exigirle a la parte contraria, al administrado, que asumiese las consecuencias económicas desfavorables ocasionadas por su propio incumplimiento constituía un abuso de las potestades públicas y, además, un enriquecimiento sin causa contradictorio con el principio general del Derecho conforme al cual nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas. En todo caso la referida resolución dictada por el TEAC no impuso a la Administración la práctica de una nueva liquidación sustitutiva de la invalidada, así como tampoco la exigencia de intereses de demora. Por el contrario la actividad de restablecimiento del orden jurídico vulnerado por la conducta ilegal de la Inspección debía limitarse a la reclamación al recurrente en alzada del importe de la cantidad indebidamente devuelta por la Administración, incrementada eso sí en los intereses originariamente girados en favor de aquel con la finalidad de compensar el retraso administrativo producido en el otorgamiento de la devolución que se creía debida. Ciertamente, y desde nuestro punto de vista, de acuerdo con el régimen de la *mora debitoris* previsto en el artículo 1.108 del Código Civil, los intereses únicamente pueden ser exigidos cuando la mora en el cumplimiento de la obligación de pago principal se deba a la conducta de quien incurre en ella, quedando fuera en consecuencia la llamada *mora creditoris* o *mora accipiendi*, habiendo sido ocasionado dicho retraso por la conducta del acreedor. Esto fue precisamente lo que sucedió en el presente caso donde, además de concurrir una constancia fehaciente de que el obligado tributario satisfizo en su integridad el importe de las diferentes deudas tributarias en el instante legal fijado al efecto en el que debía hacerlo en cada ejercicio regularizado, de dicho cumplimiento no se derivó mora alguna por parte del deudor. En efecto, la causa de la mora y de la pérdida de disponibilidad financiera provocada con la devolución indebidamente materializada (cuyos efectos debían deshacerse a resultas de la estimación de la resolución del TEAC) resultaba imputable íntegramente a la Administración, al ocupar esta la posición acreedora dentro de la relación jurídica tributaria. En palabras de la AN «(...) La demora habilitante de los intereses moratorios debe ser imputable al obligado tributario que haya obtenido una devolución improcedente por causa suya, bien por autoliquidar con una cuota a devolver que no le correspondía, bien por haber inducido a error a la Administración con una declaración incorrecta o incompleta, pero no puede operar en los casos que la Administración haya efectuado la devolución de forma indebida y luego, para deshacer los efectos de la nulidad del acto que la acordó, haya de reclamar su reembolso a las arcas públicas, neutralizando el efecto de la liquidación invalidada». No cabe pues exigir intereses de demora como consecuencia de la ejecución de una resolución que estimó la reclamación interpuesta contra la liquidación inicialmente girada, de la que resultó una devolución indebida.

16 Véase igualmente a este respecto la SAN de 2 de febrero de 2011 (NFJ041599) en la que, partiendo de tal diferenciación, se afirmó lo siguiente: «No es concebible que una obligación de pago invalidada por sentencia determine la exigibilidad de intereses de demora a cargo del contribuyente, por la evidente razón jurídica de que no ha podido incurrir

El citado pronunciamiento del TS de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777), refiriéndose a la regulación de los intereses de demora en la LGT 2003 (si bien en relación con el supuesto de autos analizado resultaba de aplicación la antigua Ley de 1963), tras señalar que, como hemos tenido ocasión de analizar en el punto anterior de nuestro trabajo, la exigencia del interés de demora cesa por la *mora accipiendi*, declaró lo siguiente: «(...) En cuanto al periodo de cómputo de intereses de demora, cuando la liquidación es anulada y sustituida por otra, se refiere el apartado quinto del artículo 26, indicando que en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación por haberse procedido a la anulación de la anterior, se exigirán intereses de demora desde la fecha originaria de la primera liquidación, pero siempre que existan actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, lo que permite entender que los conceptos de deuda afectados por la controversia no generan intereses de demora, pues habrán de ser objeto de nueva liquidación siguiendo los pronunciamientos del órgano que haya puesto fin a la controversia».

De este modo para el Alto Tribunal, adoptándose un criterio ciertamente discutible, en la estimación parcial de la impugnación los intereses se calculan desde la nueva liquidación con la finalidad de evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa. En su opinión aquello que establece el artículo 26.5 de la LGT respecto de la exigencia de intereses desde la fecha originaria ha de estimarse en el sentido de que los actos y trámites afectados por la controversia no generan intereses.

Justificaba así el TS la procedencia de la exigencia de intereses de demora tratándose de tributos gestionados por el sistema de autoliquidación argumentando que el *dies a quo* se concreta en el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones. Y ello a resultas de la consideración de dichas obligaciones como obligaciones *ex lege* que nacen por la realización del hecho imponible, al cual vincula la ley el nacimiento de la obligación tributaria, imponiendo al contribuyente la obligación legal de liquidar en el plazo establecido.

¿Qué consideraciones nos merece esta apreciación? Ciertamente parece claro que, en estos supuestos, la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación se traduce *ex lege* en que la obligación tributaria es vencida y exigible. Ahora bien, ¿puede considerarse la deuda como líquida en dichos supuestos? Tratándose de aquellos casos en los que el contribuyente presenta autoliquidación por una determinada cantidad, la cual resulta incrementada por la inspección con posterioridad, obteniendo finalmente el contribuyente (si quiera parcialmente) la razón de los tribunales, no parece que pueda afirmarse que la deuda en cuestión presenta un carácter lí-

---

en mora quien no ha satisfecho un recargo que no tenía obligación jurídica de soportar en su patrimonio, debido a su anulación (...) Si en vía contenciosa se anula una liquidación de intereses suspensivos no cabe, en ejecución de sentencia, liquidar intereses, por ser situación semejante a la *reformatio in peius*». Ya con anterioridad se había encargado de precisar la AN a través, entre otras, de sus Sentencias de 23 de abril de 1996 (NFJ004629), 4 de noviembre de 2002, 17 de julio de 2001, 18 de octubre de 2004 y 4 de diciembre de 2006, que no procede la liquidación de intereses por el tiempo transcurrido entre la liquidación anulada y la nueva liquidación, no procediendo asimismo girar intereses en la estimación parcial de liquidación reclamada que reabre un nuevo plazo de ingreso así como por el tiempo de la suspensión cuando la reclamación es estimada total o parcialmente.

quido, máxime si tenemos en cuenta que su correcta determinación ha requerido del desarrollo de un proceso judicial cuyo resultado no ha sido coincidente con el inicialmente propuesto en la liquidación administrativa.

Siendo anulada una liquidación los intereses de demora solo se computan desde que acabe el plazo de ingreso voluntario de esta, añadiéndose además que cuando se estima en parte una reclamación no cabe exigir intereses desde que transcurre el plazo de ingreso de la nueva liquidación. Dicho de otro modo, disponiéndose la anulación de una liquidación no cabría exigir intereses más que hasta que finalice el plazo de dos meses a contar desde la notificación de la sentencia que la ley concede para su ejecución (arts. 42.1 y 43 de la Ley 30/1992).

Tratándose de aquellas liquidaciones producidas por anulación parcial de la anterior no procedería exigir intereses sino a partir de concluir el plazo voluntario de la nueva liquidación, salvo que aquella estimación se refiriese solo a conceptos accesorios como las sanciones. En cambio sí que procedería la liquidación de intereses de demora en caso de resolución parcialmente estimatoria, debiendo liquidarse aquellos sobre la nueva liquidación y desde que acabó el plazo de declaración. Téngase presente a este respecto, además, que la reclamación interrumpe la prescripción, determinando la estimación parcial la exigencia de intereses suspensivos de demora desde que se practica la nueva liquidación. Así las cosas, a pesar de que la reclamación se estimase en parte, procedería la exigencia de intereses por el tiempo de suspensión. Dada una reclamación parcialmente estimada se exigirían intereses desde la terminación del plazo de autoliquidación hasta la fecha en que se gira la nueva liquidación. Y, habiéndose anulado una liquidación, los intereses exigibles en la nueva serían los de demora calculados desde que se debió ingresar hasta la práctica de la nueva liquidación. En efecto, con motivo de la estimación parcial de la impugnación los intereses se calcularían desde la nueva liquidación para evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa, debiendo interpretarse aquello que establece el artículo 26.5 de la LGT sobre que se exigen intereses desde la fecha originaria en el sentido de que los actos y trámites afectados por la controversia no generan intereses[17].

El administrado tributario que declara unos hechos y que procede a su calificación jurídica mediante la presentación de una autoliquidación y la realización de un ingreso en plazo ha de hacer frente a la existencia de un plazo de tiempo de incertidumbre relativo al cumplimiento de su obligación. Un administrado tributario que hubiese declarado, autoliquidado e ingresado el importe de la deuda tributaria en plazo podría ver sometida a comprobación su situación tributaria, siendo posible que, a resultas de la regularización practicada, se estime que la Administración no ha actuado conforme a Derecho.

---

[17] Por su parte la SAN de 8 de mayo de 2012 (NFJ056561), al hilo de un supuesto en el que, en relación con una reclamación económico-administrativa, se había producido un retraso a la hora de dictar una resolución, declaró improcedente la aplicación de lo dispuesto en el artículo 26.4 de la LGT en el caso de haberse iniciado el citado procedimiento con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, aun cuando los actos en ejecución de la citada resolución fuesen posteriores a dicha fecha. Y, habiéndose producido además un retraso de los órganos competentes de la Inspección en la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo y órganos jurisdiccionales, el devengo de intereses de demora resulta procedente.

En relación con esta situación se plantean dos cuestiones. En primer lugar, la suspensión de la ejecución del acto de liquidación. Y, en segundo término, la anulación de la liquidación con o sin posibilidad de práctica de nueva liquidación. Pues bien, a nuestro juicio, resulta innegable que la deuda tributaria autoliquidada por el administrado tributario no adquiere presunción alguna de legalidad. Solo la Administración tiene competencia para determinar la deuda tributaria mediante el acto administrativo de liquidación ya que, tal y como establece el artículo 101.1 de la Ley 58/2003 «La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe (...) de acuerdo con la normativa tributaria». Por su parte, el artículo 120 de la citada ley define la autoliquidación como aquella declaración en virtud de la cual el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y de cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria. En definitiva la obligación de autoliquidar constituye una obligación de declarar los hechos y de efectuar una propuesta de liquidación que el administrado considera ajustada a la ley. Se trata de una forma de iniciación del procedimiento en aquellos casos en los que así se establece (art. 125 LGT). Pero en ningún caso la deuda autoliquidada no tiene por qué ser la deuda que legalmente corresponda al administrado, no siendo además la deuda legalmente determinada, ya que la determinación de la deuda tributaria es siempre competencia exclusiva de la Administración[18].

La exigencia de intereses por un ingreso tardío de la deuda tributaria liquidada por parte del acreedor fiscal tiene como origen, habiendo existido autoliquidación, una determinación de dicha deuda por el deudor fiscal. Significa ello que no es la deuda liquidada la que no se ha ingresado en plazo, sino una deuda calculada por el administrado, la cual debió haber coincidido con aquella que posteriormente liquida la Administración con cumplimiento del conjunto de requisitos de legalidad y competencia. Porque una cosa son los intereses por no haberse ingresado en plazo el importe resultante de una autoliquidación practicada por el deudor fiscal según sus propios conocimientos y otra bien distinta los intereses por no ingresar en plazo una deuda después de haber sido determinada la misma mediante un acto de liquidación de la Administración que tiene la potestad de gestión y la competencia para liquidar.

Cuestión distinta sería el hecho de que, tal y como precisó el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777), en aquellos supuestos en los que la gestión del tributo se inicia mediante liquidación administrativa no quepa la exigencia de intereses de demora en el supuesto de que dicha liquidación termine siendo anulada. Siendo ello así, ¿por qué no se admite la aplicación de un criterio similar tratándose de tributos gestionados mediante el sistema de autoliquidación? En opinión del TS la razón de ser de esta diferenciación ha de residenciarse en el hecho de que, en estos últimos casos, la deuda resulta líquida desde el instante de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación.

---

18 En cierta medida podríamos afirmar que nos hallamos en presencia de una deuda que la ley exige calcular al deudor tributario como un deber relacionado pero independiente de la obligación tributaria.

Desde nuestro punto de vista, aun admitiendo esta última consideración, ello no imposibilitaría la aplicación de dichas argumentaciones igualmente tratándose de autoliquidaciones. Téngase presente que la liquidez de una deuda constituye únicamente uno de los requisitos necesarios para que puedan generarse intereses de demora. Y, en el supuesto de que concurriese otra circunstancia que hiciese inexigibles dichos intereses (en el presente caso, la concurrencia de la *mora credendi*), no habrían de generarse intereses de demora a pesar de que la deuda en cuestión resultase líquida. Idéntico criterio habría de ser adoptado además en el supuesto de que se estimase que el devengo de los intereses de demora no precisa de la previa liquidez de la deuda. En dicho caso continuaría concurriendo la llamada *mora accipiens*, que excluiría la *mora solvendi*.

En resumen creemos que, no resultando admisible la exigencia de intereses de demora en aquellos supuestos de anulación de liquidaciones correspondientes a tributos cuya gestión se inicia mediante el sistema de liquidación administrativa, idéntico criterio habría de adoptarse respecto de aquellos otros gestionados mediante el sistema de declaración-liquidación.

A priori, en relación con aquellos supuestos en los que se hubiese obtenido la suspensión de la ejecución del acto de liquidación impugnado, resultando de la resolución definitiva que la liquidación inicialmente practicada por la Administración fue contraria a Derecho, a pesar de no haberse ingresado nada, en el supuesto de que tuviese lugar la práctica de una nueva liquidación la misma resultaría exigida con intereses de demora teniendo presente que no cabría exigir intereses de demora por el plazo de tiempo en el que hubiese estado suspendida la ejecución de la liquidación que resultó anulada. Ello no obsta sin embargo para que, habiéndose practicado una nueva liquidación, con esta se liquiden intereses de demora calculados desde que se debió ingresar dicho importe y hasta que se produjese su nueva determinación a través del segundo acto de liquidación. De este modo, si bien no se exigen intereses por el tiempo de suspensión en cuanto tal, sí que resultan incluidos los intereses por el citado lapso de tiempo en el cómputo desde que se debió autoliquidar hasta que tuvo lugar la práctica de la segunda liquidación. Y ello en tanto en cuanto se estima que el administrado tributario debió haber ingresado al tiempo de autoliquidar un importe que no ingresó, pudiendo disponer de dicho dinero que en realidad correspondía a la Hacienda Pública, al menos hasta que se hubiese comunicado por parte de la Administración el importe de la deuda ajustado a la ley y a Derecho.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior debe precisarse que la deuda determinada mediante una autoliquidación no es la deuda determinada según la ley y, en consecuencia, la única exigible, al margen de considerar el importe de la autoliquidación como «a cuenta» de la deuda tributaria legalmente exigible que solo puede ser liquidada. Téngase presente que la anulación de la primera liquidación se produjo porque la misma resultaba contraria a Derecho, pretendiéndose por parte del acreedor fiscal la exigencia de una deuda ilícita. Y la demora en el ingreso se produjo por la sencilla razón de que el administrado tributario se vio obligado a defender su derecho ante el desarrollo de una actuación administrativa que resultó contraria a la ley. En consecuencia cabe estimar como contraria a Derecho la exigencia de intereses de demora en aquellos casos de práctica de nueva liquidación por anulación de la primera, ya exista o no suspensión al respecto.

Mediante Resolución de 16 de febrero de 2012 (NFJ046307) declaró el TEAC que el interés legal previsto en el artículo 26.6 de la LGT para aquellos supuestos en los que la ejecución ha estado suspendida con aval resulta asimismo de aplicación cuando la liquidación se anula y es sustituida por otra, a pesar de que en este caso no se trate de intereses suspensivos sino de demora. Ya con anterioridad, refiriéndose a la delimitación del ámbito objetivo del citado artículo 26.6 de la LGT el TEAC se había encargado de precisar mediante Resolución de 22 de febrero de 2011 que el citado precepto no resultaba de aplicación en aquellos casos en los que procedía dictar un nuevo acuerdo de liquidación como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación económico-administrativa, ya que en relación con ellos no se trata de la exigencia de la deuda tributaria suspendida en el procedimiento de revisión, sino de la liquidación de la nueva deuda tributaria que surge como consecuencia de la ejecución de la resolución, la cual ha de ajustarse a los términos de esta. De este modo se estimó que, en caso de que se anule una liquidación y deba dictarse otra en sustitución de la anterior, sería de aplicación el artículo 26.5 de la LGT, excluyendo ello la aplicación del artículo 26.6 de la citada ley.

Sin embargo, en su Resolución de 16 de febrero de 2012 (NFJ046307), el citado criterio fue corregido por el TEAC, al estimarse que el artículo 26.5 de la LGT establece el *dies ad quem* y el *dies a quo* del plazo durante el que se devenga el interés de demora, así como su base de cálculo, en caso de que haya de dictarse una liquidación como consecuencia de la anulación de otra previa por el Tribunal. Ahora bien no se entró a prejuzgar el tipo de interés aplicable, disponiéndose que dicho interés habría de ser el legal durante la suspensión de la deuda tributaria garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o bien mediante certificado de seguro de caución.

A la hora de proceder al cálculo de los intereses cuando se anula la liquidación inicial por un fallo judicial parcialmente estimatorio y se dicta una nueva liquidación la base sobre la que se han de calcular los intereses será la cuota de la nueva liquidación, constituyendo el *dies ad quem* la fecha de la liquidación anulada. Y, de cara a la determinación del tipo aplicable, entiende el Tribunal que habrá que proceder a diferenciar dos tramos, a saber: el correspondiente al tiempo en el que la deuda estuvo suspendida con garantías, en el que se aplicará el interés legal del dinero; y el correspondiente al resto, en el que será de aplicación el tipo de interés de demora.

Tal y como precisa el TEAC en la citada Resolución «(...) El artículo 26.5 de la LGT, del mismo modo que la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, establece el "dies ad quem" y "dies a quo" del plazo durante el que se devenga el interés de demora y su base de cálculo, en caso de que haya de dictarse una liquidación como consecuencia de la anulación de otra previa por un Tribunal. El artículo 26.6 de la LGT atiende al tipo de interés, regula cuál es el interés de demora, disponiendo que será el legal durante la suspensión de la deuda tributaria garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución. Por tanto, en caso de que como consecuencia de un fallo parcialmente estimatorio, haya de anularse la liquidación inicial y dictarse una nueva en sustitución de la anulada, habiendo estado la liquidación ahora anulada suspendida mediante aval o

certificado de seguro de caución durante la tramitación del recurso o reclamación, los intereses se calcularán de la siguiente forma:

- La base sobre la que se calcularán dichos intereses, será la cuota de la nueva liquidación.
- En cuanto a su periodo de devengo, la fecha de inicio del cómputo será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose hasta que se dicte la nueva liquidación (con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución), de acuerdo con el artículo 26.5 de la LGT.
- Y a efectos de determinar el tipo aplicable, como consecuencia de lo prevenido en el apartado 6 del antedicho artículo 26 de la LGT, dentro de ese periodo total de devengo, deberán a su vez diferenciarse dos tramos: durante aquel lapso temporal en que la deuda estuvo suspendida con las garantías señaladas, el tipo será el legal del dinero vigente en cada momento; aplicándose durante el resto del periodo de devengo, el tipo de interés de demora.

Esta interpretación, además de ser acorde con la finalidad de los dos apartados analizados, que no es excluyente o alternativa sino que atiende a cuestiones diferentes e incluso podría decirse complementarias, evita el efecto, sin duda no deseado por la norma, de que quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria determinante de la anulación de una liquidación y su sustitución por otra, se vea en peor condición que el aquel a quien, por resultar desestimatorias la resolución y sentencia que ponen fin a las vías de recurso emprendidas, no da lugar a la práctica de una nueva liquidación».

En consecuencia, y de acuerdo con lo declarado por el TEAC en esta segunda resolución, en el supuesto de que, como consecuencia de la existencia de un fallo parcialmente estimatorio, hubiera de anularse la liquidación inicial y dictarse una nueva en sustitución de la anulada, habiendo estado la liquidación ahora anulada suspendida mediante aval o certificado de seguro de caución durante la tramitación del recurso o reclamación de que se trate, los intereses habrían de calcularse sobre la cuota de la nueva liquidación, siendo la fecha de inicio del cómputo la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, y devengándose hasta que se dicte la nueva liquidación, con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución, de acuerdo con lo señalado por el artículo 26.5 de la LGT. Y, de cara a la determinación del tipo aplicable dentro de dicho periodo total de devengo, habrían de diferenciarse, a su vez, dos tramos: de una parte, hasta la solicitud de la suspensión se aplicaría el interés de demora; y, de otra, durante el periodo de tiempo en el que la deuda hubiese estado suspendida con las garantías previstas al efecto, el tipo aplicable sería el legal del dinero vigente en cada momento.

En definitiva, adopta el TEAC un criterio interpretativo en virtud del cual quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria y determinante de la anulación de una liquidación acordándose su sustitución por otra se vea en peor condición que aquel a quien,

por resultar desestimatorias la resolución y la sentencia que ponen fin a las vías de recurso adoptadas, no dé lugar a la práctica de una nueva liquidación[19].

Como es sabido al amparo de lo establecido por el citado artículo 26.5 de la LGT, cuando una determinada liquidación haya sido anulada siendo preciso practicar una nueva liquidación se exigirán intereses de demora sobre el importe de la misma calculados desde que se debió ingresar y hasta la fecha en que se dicte la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución que anuló la anterior liquidación. Ahora bien, no anulándose la liquidación de la cuota tributaria sino la liquidación de los intereses de demora que en su día se produjo la cual, a resultas de la resolución anulatoria, deban liquidarse rectificados, la *mora accipiendi* (retraso en el cobro debido a una actuación imputable al acreedor fiscal) impedirá liquidar intereses de demora por el ingreso tardío debido a una determinación inadecuada del acreedor. No son pues exigibles intereses de demora cuando el acreedor fiscal determina indebidamente una deuda tributaria, anulándose luego la liquidación que la determinó y produciéndose una nueva, al ser esta la ajustada a la ley y la exigible.

Por otra parte si bien a priori en virtud de lo dispuesto por el artículo 26.5 de la LGT podría estimarse que la legislación tributaria es partidaria de la factibilidad de la reiteración de los actos administrativos anulados por vicios formales, en la medida en que ello quedaría implícito en su contenido, desde el instante en el que se prevé la aplicación de intereses de demora durante el lapso temporal que va desde el dictado de la inicial liquidación tributaria anulada (incluyendo aquí las anulaciones judiciales) así como de la nueva que se dicta en su sustitución, no parece

---

19 Véase en este mismo sentido la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2013 (NFJ050715), de conformidad con la cual en los supuestos de anulación de una liquidación inicial por causa imputable a la Administración tributaria el devengo de los intereses de demora que se exijan con la nueva liquidación solo alcanza hasta la fecha de evacuación de la liquidación inicial. Nuevamente el TEAC vuelve a reconocer a través de la presente resolución que, a pesar de que el procedimiento tributario se haya iniciado mediante autoliquidación, en el supuesto de que esta última, a resultas del desarrollo de una actividad inspectora, haya dado lugar a la práctica de una liquidación por parte de la Administración, y siendo dicha liquidación administrativa, a su vez, anulada en vía económico-administrativa o jurisdiccional, no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente que se hubiera visto afectado por la ilegalidad en la que hubiese incurrido la Administración, siendo además esta doctrina aplicable incluso con anterioridad a la entrada de la Ley 58/2003. Ha de fijarse pues como *dies ad quem* del cómputo de los intereses de demora en de la fecha en la que se dicte la liquidación inicial que posteriormente resulte anulada. En idéntico sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 2 de abril de 2014 (NFJ054171), de conformidad con la cual el *dies ad quem* vendrá determinado por la fecha en que se notifique la liquidación y no la de otra liquidación posterior que responde a las alegaciones no tenidas en cuenta en la primera. Véase a este respecto Martín Queralt, J.: «El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 de la LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 271, 2014 (consultado en *www.laleydigital.es*), quien afirma que «Una cosa es santificar la reiteración de actos y otra muy distinta es liquidar el interés de demora durante todo el tiempo invertido por la Administración en el perfeccionamiento de su trabajo para hacerlo legítimo. De haberse exigido intereses en este caso, a la mejoría de la posición de la Administración –que dispone de múltiples ocasiones para acertar– se le añadiría el empeoramiento –y de qué manera– de la condición del contribuyente, quien en el ejercicio del legítimo derecho a recurrir asume las consecuencias de la falta de tino de la Administración, pues aun ganando acabará pagando más caro. Cierto es que durante ese tiempo de zozobra dispondrá del dinero, pero sus victorias solo serán pírricas, pues acabarán costándole más caro que las derrotas».

que ello sea así en realidad, no ya solo por el hecho de que no se haga mención a que la anulación lo fuera por motivos formales (nada se señala a este respecto de la clase de vicio), sino también porque la expresión legal «exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación» parece referirse, más bien, a los supuestos de estimaciones parciales por razones de fondo que determinan la necesidad de practicar una nueva liquidación ajustada a los pronunciamientos del acto administrativo o de la sentencia judicial que anulan de manera parcial la primitiva liquidación. De este modo el ámbito de aplicación del artículo 26.5 de la LGT parece circunscribirse a aquellos supuestos relativos a la anulación parcial de liquidaciones por motivos materiales, concretándose la mora del obligado al pago en la subsistencia de la deuda tributaria inicialmente liquidada consecuencia de la no presentación de una autoliquidación completa y veraz[20].

Tal y como parece desprenderse del artículo 26.5 de la LGT, en aquellos supuestos en los que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con el mantenimiento íntegro de su contenido y la exigencia de intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado segundo del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose el interés hasta el instante en el que se hubiese dictado la nueva liquidación.

Parece pues claro que, en aquellos supuestos de anulación administrativa o judicial de las liquidaciones, nos hallamos ante un supuesto de *mora credendi* desde el instante en que, ante una liquidación que el contribuyente considera abusiva o excesiva (y que posterioridad es declarada no ajustada de Derecho por la propia Administración o por los tribunales de justicia), no resultaba exigible a aquel su pago. En otras palabras, se trata de aquellas situaciones en las que, desde el instante en el que se dicta una liquidación por parte de la Administración que con posterioridad es anulada, el tiempo transcurrido desde que se dictó la inicial liquidación hasta que la misma es anulada resulta imputable a la Administración.

En principio dada dicha situación la lógica jurídica impondría que durante el citado lapso de tiempo no se devengasen intereses de demora. Es más, no ya solo la lógica jurídica, sino también la propia congruencia de la regulación legal, ya que no se puede considerar la *mora credendi* en relación con unos casos y no con otros. Dicho tratamiento de la *mora credendi* carecería de congruencia, pudiendo conducir además al surgimiento de situaciones injustas, ya que un contribuyente que impugnase una liquidación que, con posterioridad, fuese objeto de anulación, podría llegar a ver cómo, a pesar de haber vencido en sus pretensiones, fuese penalizado durante todo

20 Véase en este sentido Sanz Clavijo, A.: «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT», ob. cit. (consultado en *www.aranzadidigital.es)*; precisa no obstante este autor que «No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo es consciente de que en tal escenario, junto con el referido incumplimiento del obligado, puede también concurrir mora de la Administración tributaria en forma de retraso en la resolución del recurso o reclamación que anula la liquidación inicial».

el tiempo que hubiese tardado en sustanciarse el recurso que concluyese con la anulación de la liquidación, dadas las consecuencias legalmente previstas, que se traducen en una especie de represión a modo de *reformatio in peius*. En cierta medida podría llegar a originarse una situación en virtud de la cual, a pesar de que la causa de anulación de la liquidación resulta imputable a la Administración tributaria, sus consecuencias desfavorables recaen sobre el contribuyente. Y ello implicaría una vulneración del derecho a no sufrir indefensión, en la medida en que supone, además, la concurrencia de un vicio de incongruencia procesal[21].

A este respecto declaró el TS mediante Sentencia de 3 de julio de 2012 (NFJ048088) que la referida prohibición de la *reformatio in peius* ha de ser aplicada de manera separada a cada pretensión. A través del citado pronunciamiento se examinaba concretamente la cuestión relativa al alcance del citado principio de prohibición de la *reformatio in peius*, si bien la aplicación del citado principio se proyectaba sobre dos supuestos de hecho de carácter no idéntico pero tampoco sustancialmente distintos desde el punto de vista de la cuestión litigiosa. Concretamente se trataba de determinar el efecto que cabría atribuir al referido principio sobre la nueva cuota resultante de la imputación de una renta de sociedades transparentes cuyas bases habían sido modificadas, una al alza y otra a la baja, con ocasión de la ejecución de una sentencia firme de la AN y que debería arrojar como resultado final una nueva liquidación que no podría en ningún caso superar a la inicialmente dictada y anulada. En cambio, en la sentencia aportada de contraste la incidencia de dicho principio de prohibición de la *reformatio in peius* se plasmaba en el hecho de que, tratándose del abono de intereses de demora por el retraso en la devolución del exceso de retenciones ingresado sobre la cuota resultante de una declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1979, 1980, 1981 y 1982, la interdicción del mencionado principio habría llevarse a cabo separadamente, para cada pretensión en concreto que hubiese sido objeto de discrepancia y en relación con cada ejercicio independientemente de los demás.

Pues bien para el Tribunal, teniendo fundamento autónomo la base imponible adjudicada por las referidas liquidaciones practicadas a cada una de las sociedades transparentes, no mediaba razón jurídico-tributaria alguna para unificarlas en un resultado global a la hora de aplicar el principio de *reformatio in peius*[22].

---

21 Tal y como manifestó en su día el Tribunal Constitucional a través, entre otras, de sus Sentencias 14/1984, de 3 de febrero, 14/1985, de 1 de febrero, 77/1986, de 12 de junio y 90/1988, de 13 de mayo, dicho vicio de incongruencia procesal se concreta en la existencia de un desajuste entre el fallo judicial y los términos en los que las partes formulan la pretensión objeto del proceso.

22 Acerca del alcance de esta interdicción de la *reformatio in peius* puede consultarse igualmente la STS de 15 de octubre de 2012 (NFJ049322), de conformidad con la cual, habiéndose producido la fijación en la resolución de un límite cuantitativo para practicar liquidación en sustitución de la liquidación anulada no cabe aludir a la existencia de *reformatio in peius*, al no haberse superado dicho límite sin que a ello obste que se hayan sustituido los recargos previstos en la antigua LGT de 1963 por un régimen de sanciones al amparo de la Ley 58/2003. Dicha sentencia del Alto Tribunal resolvía un recurso interpuesto por el Abogado del Estado contra una sentencia de la AN estimatoria, a su vez, de un recurso formulado por una entidad contra una resolución del TEAC desestimatoria del incidente de ejecución planteado por dicha entidad frente a un acto de ejecución de una resolución del propio TEAC, a través de la cual se

En suma, no se producirá *reformatio in peius* en aquellos supuestos en los que la deuda tributaria resultante de una estimación parcial sea superior a la impugnada por ser mayores los intereses de demora, ya que el aumento de la cuantía de la deuda tributaria no se impone por razón de una desestimación o estimación parcial de una reclamación o de un recurso en el que expresamente se agrave la situación del recurrente o impugnante, sino a resultas del transcurso del tiempo.

El propio TS, a través de su Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648), tratándose de aquellos supuestos relativos a la anulación parcial de un acto de liquidación cuya ejecución estuviese suspendida, concluyó que el sujeto pasivo deberá abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada durante el periodo de tiempo que hubiese durado la tramitación del recurso administrativo o judicial de que se trate. Ahora bien no deberá abonar los intereses suspensivos devengados durante la tramitación del recurso administrativo o judicial en cuestión por los intereses incluidos en la liquidación anulada. E idéntico criterio deberá adoptarse en aquellos casos en los que, como sucedía en el presente caso, la sentencia anulase la sanción incluida en la liquidación como un componente más de la misma, al objeto de no incurrir en la contradicción de no exigir intereses de demora en aquellos casos de confirmación de la cuota de liquidación, y sí en cambio en los supuestos de estimación parcial del recurso administrativo o jurisdiccional[23].

---

anuló una liquidación practicada por la Administración tributaria, acordándose simultáneamente retrotraer actuaciones para que se regularizase la situación tributaria del sujeto pasivo en lo que respecta a las autoliquidaciones extemporáneamente presentadas, aplicando, con respeto, en todo caso, de la interdicción de la *reformatio in peius*, la legislación vigente en la fecha del ingreso. Inicialmente la entidad planteó incidente de ejecución al estimar que la liquidación que se le presentaba era la misma que fue anulada, siendo inadmisible la exigencia de pago. La Administración tributaria desestimó dicho incidente, al igual que haría el TEAC posteriormente, concluyéndose que dicha liquidación era el resultado de dar cumplimiento a un fallo precedente y que, en aplicación del principio de interdicción de la *reformatio in peius*, resultaba procedente la práctica y exigencia de dicha liquidación por el mismo importe que la originaria. Finalmente el Alto Tribunal, tras reconocer que uno de los conceptos exigidos al amparo de la LGT 2003 resultaba distinto (de recargo pasaba a sanción) concluyó que debía otorgarse validez a la actuación administrativa teniendo presente la decisión del TEAC, que anuló la primera liquidación pero con retroacción de actuaciones para dictar otra fijando el límite cuantitativo de la prohibición de la *reformatio in peius* (superado en el presente caso) sin que, a estos efectos, sea determinante el cambio de naturaleza jurídica de uno de los conceptos exigidos.

23 Tal y como declaró el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) en el artículo 26.5 de la LGT «(...) Se recoge la línea jurisprudencial que comenzará a marcar la Sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la Ley 9163/1996) en el sentido de que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no procede exigir intereses suspensivos (girados sobre la cuota e intereses), sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago, compensando de esta forma el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. Dichos intereses han de girarse sobre la nueva cuota que se fija en ejecución de resolución o sentencia, y por el periodo que media entre el día en que terminó el plazo de ingreso voluntario y el día en que se practicó la liquidación anulada. Ello supone que tratándose de autoliquidaciones, como es el caso, el interés se devenga desde el día en que debió ingresarse la deuda con arreglo a lo establecido en el artículo 26.2 d) y de 161.1 b) de la vigente Ley General Tributaria, el primero de los cuales establece la exigencia del interés de demora cuando se inicie el periodo ejecutivo y el segundo señala que el mismo se inicia al día siguiente de la finalización del plazo que se establezca en la normativa de cada tributo para el ingreso de la deuda. Así pues, en los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida

En consecuencia de acuerdo con el criterio manifestado por el TS en la citada Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) resultarían exigibles intereses suspensivos sobre la nueva cuota que se gire tras la estimación parcial, siendo asimismo de aplicación dicho criterio a aquellos supuestos en los que únicamente se anula la sanción incluida en la liquidación. Y ello en tanto en cuanto, limitándose el fallo anulatorio, exclusivamente a la sanción (objeto de impugnación conjunta con la cuota tributaria e intereses de demora) y manteniéndose inalterada la cuota cabría asimismo la posibilidad, en ejecución de sentencia, de exigir los correspondientes intereses indemnizatorios sobre la cuota inicial, que se mantiene inalterable, para no incurrir en la contradicción de no exigir intereses de demora en los casos de confirmación de la liquidación (cuota) y sí en los casos de estimación parcial del recurso administrativo jurisdiccional con anulación de una parte de esa cuota.

Igualmente la STS de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) volvió a reiterar que, con carácter general, una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de forma o de fondo y, en este segundo caso, total o parcialmente. La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si resulta procedente, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando el defecto procedimental que causó su anulación. Dada dicha situación se ha de estimar que no existe hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquel. Y, dado que, como recuerda el Tribunal, en dichos casos la Administración tributaria no transforma válidamente en deuda la preexistente obligación, no resulta posible hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, se produzca a resultas del transcurso del tiempo existente entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, posteriormente anulada por causas formales[24].

---

y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada. Esta es también la solución a adoptar en los casos en que, como aquí ocurre, la sentencia anula la sanción incluida en la liquidación como un componente más de la misma, para no incurrir en la contradicción, que pone de relieve el Abogado del Estado, de no exigir intereses de demora en los casos de confirmación de la liquidación (cuota) y sí en los casos de estimación parcial del recurso administrativo o jurisdiccional». En esta misma línea se sitúa la STS de 20 de noviembre de 2004 (NFJ056560), relativa igualmente al supuesto de una estimación parcial por razones sustantivas por sentencia judicial; con carácter adicional a través de la presente Sentencia aclaró el Alto Tribunal que «La conversión de los intereses suspensivos en intereses de demora del artículo 58.2 b) de la LGT, como componente de la deuda tributaria, es la tesis central de la Sentencia de 28 de noviembre de 1997 y tenía como efecto fundamental la supresión del anatocismo, aunque no lo dijera expresamente».

24 Refiriéndose al alcance del citado pronunciamiento señala Sanz Clavijo, A.: «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2014 (consultado en *www.aranzadidigital.es*) que «Con su STS de 9 de diciembre del 2013 el Alto Tribunal va a clarificar cuando se devenga intereses de demora en los supuestos de anulación de liquidaciones y práctica de una nueva, diferenciando a tales efectos, como no se había hecho hasta ahora de forma explícita, distintos escenarios de anulación de liquidaciones, escenarios en algunos de los cuales la exigencia de intereses va a ser limitada por la ausencia de mora del obligado tributario, lográndose con ello, como se verá, una delimitación del concreto ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT».

Ello explica además que el artículo 150.5 de la LGT nada señale respecto de los intereses de demora exigibles al regular el plazo de tiempo en el que ha de dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, precisando no obstante el apartado tercero del citado precepto que no resulta posible su exigibilidad al contribuyente por el lapso de tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Y, tal y como precisa el TS en su Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) «Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" a posteriori como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales». En esta misma línea nada dispone el artículo 66 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA) respecto de la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por vicios de forma.

Idéntico criterio habrá de seguirse en aquellos casos en los que la anulación sea total y se produzca por razones. Dada la inexistencia en dichos casos de deuda legítimamente liquidada lo único que podrá fijarse será la deuda de nuevo siempre y cuando no haya operado el plazo de prescripción. Ahora bien ello habrá de ser en atención a conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo del artículo 26.1 de la LGT, ya que por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

En cambio siendo la anulación por razones sustantivas parcial, al concurrir en dicho caso una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada resultará posible la exigencia de intereses de demora. Tal y como precisa el artículo 26.5 de la LGT, siendo necesaria la práctica de una nueva liquidación los intereses se exigirán sobre el nuevo importe desde el día en que resulte conforme y hasta que sea dictada la nueva, sin que el citado *dies ad quem* pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas. Y, de cara al cálculo de dichos intereses, no se tendrán en cuenta los retrasos imputables a la Administración tributaria[25].

---

25 Adviértase en consecuencia que, para el TS, tratándose de la estimación por razones de forma o de la estimación total por razones de fondo no cabe aplicar el artículo 26.5 de la LGT, no pudiendo exigirse intereses de demora, en tanto en cuanto ha existido *mora accipiendi* de la Administración. Tal y como precisa el Alto Tribunal «La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicta otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquel. En otras palabras, en tales tesituras la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. Por ello, y teniendo a la vista la doctrina sentada en las mencionadas cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales. Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de

Por lo que respecta al tipo del interés aplicable recuerda el TS que habrá de ser el legal del dinero incrementado en un 25 %, salvo que la Ley General Presupuestaria haya establecido otro diferente, a lo largo de todo el periodo de liquidación, excepto por el tiempo en el que la ejecución de la deuda hubiese estado suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución, en cuyo caso el interés será el legal del dinero. Y si, como sucedió en el presente caso, se acudiese por el obligado tributario a aquellas garantías previstas al efecto para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda, el tipo del interés en tales casos será el legal del dinero por el tiempo en el que la liquidación impugnada y finalmente anulada en parte por razones de fondo hubiese estado suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución.

Pues bien, tratándose en el concreto supuesto de autos analizado por el TS a través de su Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) de un caso de anulación parcial por razones sustantivas, los intereses de demora habrían de calcularse (siempre y cuando así lo solicite la recurrente, lo que no sucedió en el presente caso) descontando los retrasos imputables a la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 26.4 de la LGT, siendo el tipo de interés el moratorio (el legal del dinero más un 25 %) entre el *dies a quo* y aquel en que la AN decretó la suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria, condicionada a la presentación de garantía; y, desde esta última fecha hasta el *dies ad quem*, el tipo de interés aplicable será el legal del dinero, dado que durante todo ese tiempo estuvo suspendida la ejecución de la deuda y garantizado su cobro mediante aval bancario solidario.

En suma, concluye el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053057) que, al igual que se ha defendido respecto de aquellos supuestos de anulación de liquidaciones por motivos formales, el devengo de intereses de demora habrá de producirse exclusivamente por el plazo de tiempo que medie entre el día siguiente al de la finalización del periodo de presentación de la correspondiente autoliquidación y el día en que se practique la liquidación inicial que posteriormente es anulada por motivos materiales al no haber concurrido en mora del obligado tributario. En dichos supuestos podrá determinarse de nuevo la deuda tributaria mediante la práctica de la posterior liquidación, si bien la posterior liquidación habrá de practicarse por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido que establece el artículo 26.1 de la LGT, ya que por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

---

plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor». Un juicio crítico con dicho pronunciamiento fue efectuado por Martín Queralt, J.: «El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 271, 2014 (consultado en *www.laleydigital.es*), quien se pregunta «¿Cómo se puede exigir, bajo el prisma de la necesidad de reparar el daño causado al acreedor, unos intereses de demora a quien nada ha tenido que ver con ese retraso; a quien ha sido sujeto pasivo, y después paciente, de una actuación administrativa contraria a Derecho; a quien, además, tampoco podía abonar la deuda ajustada a Derecho porque el acreedor se la había notificado mal, cuando, a mayor abundamiento, este acreedor causante del retraso en abonar la deuda tempestivamente es quien sale paradójicamente beneficiado por su propio incumplimiento, sea este sustancial o formal, total o parcial?».

Y, tratándose de aquellos otros supuestos de anulación parcial de liquidaciones por motivos materiales en los que, producida la anulación de las mismas, subsiste deuda tributaria legítimamente reclamada correspondiente a la parte no anulada de la liquidación al no adolecer plenamente de validez la obligación tributaria, afirma el TS que sobre dicha deuda subsistente habrán de devengarse los intereses de demora una vez esta sea cuantificada por la posterior liquidación girada al efecto, exigiéndose aquellos sobre el nuevo importe desde el día en que resulte conforme a las reglas previstas en el artículo 26.2 de la LGT y hasta que sea dictada la nueva liquidación. Ahora bien en ningún caso el *dies ad quem* podrá situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Por su parte, el TEAC señala a este respecto en su Resolución de 27 de junio de 2013 (NFJ051662), relativa a la determinación del periodo de cómputo para efectuar la liquidación de intereses suspensivos habiendo existido suspensión (solicitada en periodo voluntario) en vía jurisdiccional y administrativa, y a través de la cual se introduce un cambio de criterio, que si se impugna cuota e intereses y la resolución o sentencia estima parcialmente la parte referida a intereses dejando inalterada la cuota, no se aplica el artículo 26.5 de la LGT, resultando exigibles los intereses en su importe rectificado. En el presente caso, habiéndose impugnado una liquidación derivada de una actuación inspectora con suspensión del ingreso de la misma, se dictó resolución estimatoria parcial por el TEAC, confirmándose la cuota y anulándose la liquidación de intereses de demora, que debían ser objeto de nueva liquidación[26]. Habiéndose recurrido dicho fallo ante la jurisdicción contencioso-administrativa[27] (primero ante la AN y luego ante el TS), ambos pronunciamientos vinieron a confirmar íntegramente la resolución del TEAC por lo que, llegado el momento de ejecutar el fallo, se practicó nueva liquidación en la parte correspondiente a los intereses anulados, girándose sobre la base de esa nueva liquidación de cuota inicial más intereses de demora corregidos la correspondiente liquidación de intereses de demora originados por la suspensión, la cual fue objeto de reclamación por el obligado tributario alegándose la improcedencia del *dies ad quem* utilizado en el cálculo de intereses.

Pues bien para el TEAC en aquellos supuestos en los que, impugnada una liquidación comprensiva de cuota e intereses de demora, la resolución o sentencia de que se trate estime parcialmente las pretensiones en relación con los intereses de demora y deje inalterada la cuota, no será aplicable el artículo 26.5 de la LGT, siendo exigibles los intereses de demora devengados durante

---

26 En efecto el TEAC vino a estimar en parte la reclamación económico-administrativa instada por la entidad recurrente contra la resolución del recurso de reposición interpuesto por esta contra el acuerdo del órgano competente de la Administración tributaria de liquidación de intereses.

27 Concretamente la entidad recurrente se opuso a la liquidación de los intereses por diversos motivos, dentro de los cuales destacaba aquel en virtud del cual la referida liquidación se impugnaba por estimar improcedente la fecha final tomada para el cómputo de intereses, teniendo presente la interpretación otorgada al artículo 104 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa por la STS de 30 de junio de 2009 (NFJ036853) en relación con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la LGT, a la luz de la cual los intereses se devengarían hasta el instante en el que se hubiese dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pudiera ser posterior al plazo máximo de dos meses siguientes a la recepción de la comunicación de firmeza de la sentencia.

la suspensión cuya base de cálculo esté formada por la cuota y el importe rectificado de los intereses de demora. Añade asimismo el TEAC en la citada resolución que «Siguiendo los intereses suspensivos las vicisitudes del acto impugnado, la subsistencia de este conlleva asimismo la procedencia de la exigencia de dichos intereses suspensivos, es decir, de los intereses de demora devengados durante la suspensión. Intereses suspensivos cuya base de cálculo incluye la cuota confirmada y los intereses de demora rectificados (...) debiéndose tener en cuenta a los efectos de determinar su periodo de devengo lo establecido en el apartado 6 del artículo 66 del RRVA en virtud de la remisión a la Sección 1.ª del Capítulo I del Título V del citado Reglamento que realiza el párrafo 2.º del artículo 70 de este texto reglamentario».

El TEAC, tras analizar la regulación contenida en la jurisdicción contencioso-administrativa así como lo dispuesto en los artículos 66.6 y 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el RGRVA que, con carácter general, no permiten alargar el periodo de exigencia de esos intereses más allá del plazo de dos meses desde la recepción del fallo correspondiente en el Tribunal, estima que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 66 del RGRVA y 26.5 de la LGT, habiéndose dejado inalterada la cuota, subsiste el acto inicial que únicamente debe ser rectificado en cuanto a los intereses de demora[28]. Y ello a pesar de que la liquidación girada es una sola, aunque deba diferenciarse dentro de la misma entre cuota e intereses de demora. En todo caso para el TEAC, no planteando duda alguna la determinación del *dies a quo* (que será la fecha en que finalizó el originario plazo de ingreso en voluntaria), y teniendo presente que los intereses suspensivos han de seguir las vicisitudes del acto impugnado, habrán de incluirse dentro de la base de cálculo de los mismos la cuota confirmada y los intereses de demora rectificados. De este modo el TEAC vino a estimar parcialmente la reclamación interpuesta en relación con los intereses de demora de la liquidación dejando inalterada la cuota, disponiendo la inaplicación del artículo 26.5 de la LGT y afirmando que resultan exigibles los intereses suspensivos cuya base de cálculo sea la cuota confirmada y el importe rectificado de los intereses de demora. Entendía así el TEAC que la exigencia de intereses de demora debía ir ligada a la de la liquidación impugnada, de manera que la subsistencia de esta última implicaría la procedencia de la exigencia de dichos intereses devengados durante la suspensión. Y, siendo en el presente caso la base de cálculo de los intereses coincidente con la considerada en la liquidación de intereses impugnada,

---

28 El Tribunal otorgó la razón a la entidad recurrente respecto del criterio sostenido en relación con la determinación del *dies ad quem* para el cómputo de los intereses en estas circunstancias, admitiendo que la adopción y notificación al interesado del acuerdo de ejecución de la sentencia judicial, más allá del plazo de dos meses, determine que no sea procedente la exigencia de los mismos por dicho periodo de tiempo, siendo la fecha determinante del cómputo del plazo de dos meses la de la comunicación de la firmeza por parte del órgano judicial al TEAC en cuanto que órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso. Recuérdese a este respecto que, de conformidad con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa «transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en esta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1 c) cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa». Lo dispuesto por el citado precepto ha de ser puesto además en relación con el artículo 132.1 de la citada ley, a cuyo tenor «Las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, o hasta que este finalice por cualquiera de las causas previstas en esta ley».

los intereses de demora devengados durante la suspensión habrían de liquidarse por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y el día en que se procedió al ingreso dentro del plazo de pago en periodo voluntario que se otorgó con motivo de la notificación.

Con posterioridad, y en unificación de doctrina, el TEAC volvió a referirse a la cuestión relativa al cómputo de intereses de demora en la liquidación girada como consecuencia de una liquidación anterior anulada mediante Resolución de 28 de octubre de 2013 (NFJ052314). Se trataba nuevamente de entrar a precisar la cuestión relativa a la concreción de la fecha final hasta la que se deben calcular intereses de demora en aquellos casos en los se dicta una resolución que estima en parte por razones sustantivas o de fondo un recurso o reclamación, anulándose el acto inicialmente impugnado y ordenándose que, en ejecución de dicha resolución, se dicte otro acto en sustitución de aquel, de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

De entrada vuelve a recordar el TEAC que, a efectos de aquello que dispone el artículo 26.5 de la LGT, han de diferenciarse los siguientes supuestos. En primer lugar, aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento. En segundo término, aquellos otros supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado pero sin ordenar la práctica de otro acto en sustitución de aquel, limitándose únicamente a acordar la retroacción de las actuaciones, siendo estos los casos en los que la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción. Y, finalmente, aquellos supuestos en los que se dictan sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo que confirman la regularización practicada, si bien revisan una parte de su importe, obligando formalmente en ejecución de dicha sentencia o resolución a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

Para el TEAC, a la luz de la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS a la que se ha hecho referencia con anterioridad, tratándose de aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas y que viene a anular una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se han de exigir intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la LGT, debiendo tomarse como fecha de inicio del cómputo del interés de demora la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose el interés hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior habrán de tenerse en cuenta igualmente las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, debiendo excluirse asimismo, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa.

El artículo 26.5 de la LGT solo será pues aplicable tratándose de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo que confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, siendo obligatoria en ejecución de dicha sentencia o resolución la anulación del acto impugnado y la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En aquellos casos de estimación total la ejecución de la resolución administrativa o judicial se circunscribe a la anulación del acto recurrido y la de todos los que traigan su causa de aquel, mientras que en los casos de resoluciones estimatorias que ordenen la retroacción su ejecución ha de limitarse únicamente a la anulación del acto impugnado y a la orden de retroacción. Pero en ningún caso la nueva liquidación que, eventualmente, pudiera practicarse lo será en cumplimiento de la sentencia o resolución.

Por tanto en aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas que anulan la liquidación y ordenan la práctica de otra, han de exigirse intereses de demora, siendo la fecha de inicio la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y la fecha final el instante en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta al respecto aquellas limitaciones que operan si se superan, por causas imputables a la Administración, los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, excluyendo en su caso el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa[29].

En definitiva, a través de la citada resolución defiende el TEAC el mantenimiento de la exigibilidad de los intereses de demora tributarios durante toda la sustanciación del recurso, con excepción de los denominados intereses suspensivos. Y ello sobre la base de lo declarado por el TS en su Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) en el sentido de que «En los casos de anulación parcial (...) el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada».

De acuerdo con lo manifestado por el TEAC a través de dicha Resolución de 28 de octubre de 2013 (NFJ052314) en aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas y que anulan una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella se han de exigir intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de manera tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, de-

[29] Por otra parte, estima el TEAC a través de su Resolución de 28 de noviembre de 2013 (NFJ053056) que se aplicará *ratione temporis* lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 en todos aquellos casos en los que las nuevas liquidaciones que hayan de practicarse como consecuencia de haber sido anuladas las anteriores por una resolución administrativa o judicial se dicten con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003.

vengándose dicho interés hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta las limitaciones previstas al efecto si llegaran a superarse por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias[30]. Con motivo de la cuantificación de los intereses de demora tributarios dimanantes de acuerdos liquidatorios dictados en ejecución de resoluciones o sentencias parcialmente estimatorias por motivos sustantivos habrá de computarse el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación que determinó la anulación de la primera liquidación.

De este modo el TEAC, adoptando un criterio a nuestro juicio discutible (piénsese que en los casos de anulación del acto liquidatorio o sancionador de que se trate el consiguiente perjuicio derivado del retraso en el pago durante el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación nunca puede ser imputable ni exigirse al obligado tributario, al tratarse de una consecuencia negativa u onerosa que tiene que asumir la Administración tributaria a resultas de su propia actuación irregular que ha tenido que ser resuelta por una instancia revisora o judicial[31]) vino a corregir el criterio adoptado en su anterior Resolución de 29 de noviembre de 2012 (NFJ049198), relativa, no a un supuesto de estimación parcial por razones sustantivas o de fondo, sino a un caso de estimación total de reclamación económico-administrativa que dio lugar a la anulación de la liquidación inicial comenzando posteriormente un segundo procedimiento inspector.

Precisamente este fue el supuesto analizado por el TS en su Sentencia de 14 de junio de 2012 (NFJ048091), concluyendo al respecto el Alto Tribunal que, aun cuando el procedimiento tributa-

---

30 A este respecto afirmó el TEAC en dicha resolución lo siguiente: «(...) A efectos de la determinación del *dies ad quem* del periodo de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y periodo, como serían:

- Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.
- Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.
- Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT (...). Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado».

31 Véase a este respecto García Díez, C.: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT*. CEF, núm. 379, 2014, pág. 137.

rio se haya iniciado mediante una autoliquidación (tal y como sucedía en el concreto supuesto de autos planteado) si dicha autoliquidación, como consecuencia de la actividad inspectora, hubiese dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, en ese preciso instante finalizaría el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo. En consecuencia si dicha liquidación administrativa fuese, a su vez, anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional, ya no sería posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración[32].

A juicio del TS no se trataba en el presente caso de un supuesto relativo a la práctica de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conduce a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, fase de ejecución en la que la Administración cuenta con la posibilidad de corregir el error en el que se ha incurrido mediante la práctica de una nueva liquidación. De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal «(...) Aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación –como acontece en este caso– en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, doctrina incluso aplicable con anterioridad a la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de fijar como día final del cómputo de los intereses de demora el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva después anulada por el TEAR (...) En el presente caso nos encontramos ante una situación peculiar, que no encajaría de manera perfecta en el supuesto de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, fase de ejecución en la que, como hemos declarado en esta misma sentencia, se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación».

---

32 Téngase presente que el TS procedió a diferenciar en la presente sentencia entre aquel supuesto relativo a la práctica de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa y la práctica de una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, en relación con la cual se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación. Y, en opinión del Alto Tribunal, en este último supuesto ya no cabía admitir la procedencia de liquidar intereses de demora a cargo del sujeto pasivo por el tiempo del retraso en dictar una nueva liquidación.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el TS en la citada sentencia aquellas estimaciones por motivos materiales que determinan la anulación de los actos impugnados son asimilables a casos de *mora accipiendi* o de mora del acreedor, motivo por el cual el interés de demora derivado del retraso durante el periodo de tramitación del recurso o reclamación estimatorio no será trasladable al deudor, esto es, al contribuyente que ha recurrido.

En todo caso, produciéndose un incumplimiento por parte de la Administración tributaria, una ilegalidad o un defecto procedimental en el cálculo de la deuda tributaria mediante la práctica de la liquidación inicial, dicha circunstancia ha de proyectarse sobre la exigencia de intereses de demora, no pudiendo reconocerse la existencia de demora imputable al obligado tributario, y debiendo fijarse el *dies ad quem* a efectos del cómputo del plazo de devengo de intereses de demora el día en que fue practicada la liquidación inicial posteriormente anulada por motivos formales.

Concluyó pues el TS a través de esta última sentencia que no resulta procedente la exigencia de intereses moratorios más allá de la liquidación inicial, disponiéndose no obstante la aplicación de la solución consagrada en los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003 a periodos anteriores a la entrada en vigor de la citada ley, y confirmando la procedencia de intereses suspensivos aunque el órgano económico-administrativo no resuelva en plazo, en contra del criterio adoptado en los votos particulares formulados a la presente sentencia.

Nada se señaló sin embargo acerca de la posibilidad de extender la improcedencia de intereses moratorios más allá de la liquidación originaria a todos aquellos supuestos en los que la liquidación se anula, siendo necesario dictar otra en sustitución de la misma. Y ello debido a que, en aquellos otros supuestos en los que resulte posible imputar el retraso en el pago de la deuda tributaria al obligado (al haber incurrido en una irregularidad consistente en la no presentación de una autoliquidación completa y veraz), siendo practicada una segunda liquidación al ser exigida válidamente la deuda tributaria, el *dies ad quem* del pago de los intereses moratorios habrá de finalizar en la fecha en que se practique la liquidación posterior.

Debe precisarse además que, hasta la aparición de esta última sentencia (en la que se fijó como día final para el cómputo de los intereses de demora la fecha en que se dictó la liquidación definitiva después anulada[33]) el Alto Tribunal había venido estimando que, tratándose de aquellos supuestos en los que la autoliquidación es obligatoria, procede la liquidación de intereses hasta la nueva liquidación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 26.5 de la LGT.

---

33 En efecto, el TS acordó circunscribir la exigencia de los intereses de demora al periodo que media entre la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación y la práctica de la liquidación luego anulada, concluyendo que «en el supuesto de que la misma –se está refiriendo el Tribunal a la autoliquidación– como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración».

Recuérdese a este respecto la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), en virtud de la cual se terminó estimando el recurso de casación en interés de ley interpuesto contra la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010 (NFJ049302), fijándose como doctrina legal que la estimación de un recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descanse en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia.

El origen de la presente controversia se situaba en la incoación por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de unas actas de conformidad a una sociedad en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1992 y 1993 por ingresos de la actividad no declarados. Contra dichas liquidaciones derivadas de las actas de la Inspección la citada entidad interpuso la correspondiente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, practicándose por la inspección liquidación complementaria de sanción y exigiéndose la parte de la sanción reducida por la conformidad inicial. La liquidación inicial, derivada de un acta de conformidad, se había anulado en una sentencia anterior al haberse suscrito el acta por un representante sin poder suficiente, procediéndose así a reanudar las actuaciones inspectoras respecto a los mismos ejercicios, dando lugar a un acta de disconformidad y a la correspondiente liquidación, la cual fue anulada por la sentencia citada al entender que había producido un incumplimiento del fallo de la sentencia anterior y que no era posible la retroacción de actuaciones al concurrir sentencia que resolvía definitivamente sobre los actos reproducidos.

Habiéndose desestimado el conjunto de reclamaciones presentadas por el TEAR se interpuso recurso ante el TSJ de la Comunidad Valenciana, siendo dicho recurso estimado por el citado Tribunal al estimar que, en todos aquellos supuestos en los que por parte de un órgano judicial se declara la nulidad de una liquidación tributaria, esta última queda fuera del ordenamiento jurídico, no pudiendo en consecuencia ser objeto de reiteración la actuación administrativa relativa a dicho concepto y periodo impositivo. Y ello sobre la base de estimar que la posibilidad de validar los actos anulados se contempla únicamente en vía administrativa (ya sea en vía procedimental o a través de la correspondiente actuación revisora), y no en vía contenciosa, no contemplándose en este sentido por la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, fundamentando además el citado Tribunal sus argumentaciones en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva[34].

[34] Con la finalidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en la STSJ de la Comunidad Valenciana la Inspección dictó acuerdo en el que se anuló las liquidaciones impugnadas, procediéndose a reanudar las actuaciones inspectoras e incoándose acta en disconformidad que derivó en la práctica de una nueva liquidación. Contra dichos acuerdos de liquidación y la consiguiente sanción se interpusieron varias reclamaciones económico-administrativas, las cuales serían desestimadas por el TEAR de la Comunidad Valenciana mediante Resolución de 30 de abril de 2008, interponiéndose a

De conformidad con lo declarado por el TSJ de la Comunidad Valenciana, una vez que el sujeto pasivo obtiene una sentencia estimatoria en la que se dispone la anulación de la liquidación la Administración tributaria no puede girar una nueva liquidación, ya que ello afectaría a los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, al dejarse en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia surgida al efecto. De acuerdo con la llamada «doctrina del tiro único» no cabría la posibilidad de que la Administración tributaria subsanase un acto administrativo que nació con un defecto formal o con falta de motivación desde el instante en el que una sentencia judicial lo anula precisamente por la concurrencia de alguno de dichos defectos. Así las cosas el TSJ de la Comunidad Valenciana vino a anular los actos administrativos impugnados con motivo del incumplimiento de la primitiva sentencia reconociendo la imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencia que resolvió definitivamente sobre los actos enjuiciados[35].

Desde nuestro punto de vista parece razonable estimar que la Administración tributaria pueda entrar a subsanar un defecto que adolezca de un vicio formal cuando la retroacción de actuaciones haya sido solicitada por el recurrente en la demanda (hallándose dicha posibilidad prevista en vía administrativa), pero no en cambio cuando el acto en cuestión se anule en vía judicial por vicios de forma, al no encontrarse dicha posibilidad prevista en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, salvo en el supuesto anteriormente planteado.

Y, por otra parte, parece claro que la facultad de la Administración de dictar nueva liquidación no puede tener consecuencias en la determinación de los intereses de demora. Tratándose del sistema de autoliquidación la Administración ha de tener en cuenta como día final de cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

tal efecto recurso ante el TSJ sobre la base de la declaración de nulidad por incumplimiento del fallo de la sentencia e imposibilidad de retroacción de actuaciones al haber mediado pronunciamiento que resolvió definitivamente sobre los actos administrativos.

35 Ciertamente dicho pronunciamiento del TSJ de la Comunidad Valenciana representaba una modificación de la anterior doctrina elaborada por el Tribunal, a la luz de la cual se distinguía, en relación con la posibilidad de reiteración de los actos de la Administración, entre vicios de nulidad de fondo (no susceptibles de reproducción) y los de anulabilidad por defectos de forma o procedimentales (con posibilidad de retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de subsanación del mismo).

ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS PROFESIONALES QUE DESARROLLAN SU ACTIVIDAD A TRAVÉS DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL

Sabina de Miguel Arias

Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Zaragoza

Extracto

A pesar de que el desarrollo de actividades profesionales a través de sociedades mercantiles resulta habitual, ello viene comportando no pocas dificultades en el ámbito de la fiscalidad. Así, el presente trabajo tiene por objeto analizar el tratamiento tributario de las distintas rentas que los profesionales pueden recibir en estas situaciones tras la última reforma tributaria, sin olvidar tanto la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en esta sede, como la problemática que deriva de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales.

Palabras claves: sociedades de profesionales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y operaciones vinculadas.

Fecha de entrada: 04-12-2014 / Fecha de aceptación: 15-12-2014 / Fecha de revisión: 16-12-2014

TAX PROBLEMS OF PROFESSIONALS DEVELOPING THEIR ACTIVITY THROUGH COMPANIES

Sabina de Miguel Arias

Abstract

Nowadays professionals usually develop their activity through companies, but there are several tax problems in this area. This paper analyses tax treatment of incomes received by professionals after latest tax reform, paying attention to system for related-party transactions and difficulties surrounding intermediary companies.

Keywords: professional companies, Personal Income Tax and related-party transactions.

Sumario

1. Introducción
2. Antecedentes normativos
3. La tributación de las rentas obtenidas por profesionales a través de sociedades
   - 3.1. Una cuestión previa: los servicios prestados por profesionales en el seno de una sociedad
   - 3.2. La retribución de los servicios profesionales
   - 3.3. La participación en los beneficios de la sociedad
   - 3.4. La retribución del cargo de administrador
   - 3.5. Otros rendimientos
4. Un apunte sobre la aplicación del régimen de operaciones vinculadas a la tributación de los profesionales
   - 4.1. Aspectos generales
   - 4.2. La regulación específica de las operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
5. La problemática acerca de la interposición de sociedades por parte de profesionales

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

En el momento actual se reconoce sin ambages la posibilidad de que el desarrollo de actividades profesionales se efectúe a través de sociedades mercantiles, fenómeno este que viene resultando habitual –tanto en la esfera patria, como internacional– y encuentra su fundamento en las indudables ventajas que el ejercicio asociado de aquellas presenta.

Esta concreta realidad, que fue ya puesta de manifiesto en sede normativa con la aprobación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (en adelante, LSP), ha comportado distintas dificultades en el ámbito de la tributación a las cuales nos referiremos en este trabajo. A estos efectos, esta materia conlleva una importante conflictividad y ha sido objeto de diferentes modificaciones a lo largo de los últimos años, arbitrándose también ciertos cambios en esta sede en la reciente reforma tributaria llevada a cabo a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, así como en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, LIS–[1].

En las páginas sucesivas examinaremos algunos de los aspectos problemáticos relacionados con la fiscalidad de los profesionales que desarrollan su actividad a través de sociedades mercantiles, partiendo de la evolución normativa que esta cuestión ha sufrido y abordando, a continuación, la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, IRPF– de las rentas que aquellos pueden recibir por parte de tales entidades. Una vez efectuado lo anterior, analizaremos tanto la aplicación del régimen de operaciones vinculadas a la tributación de los profesionales, como los problemas que derivan de la interposición de sociedades por estos últimos.

No obstante, y antes de proceder en el sentido ahora descrito, es preciso realizar *tres consideraciones* preliminares. Así, en primer lugar, el presente trabajo no se circunscribe en exclusiva a la tributación de las sociedades profesionales integradas en la LSP[2], en la medida en que las leyes tributarias no prevén regla específica alguna en relación con las mismas, sino que adoptan una interpretación amplia de lo que puede calificarse como una entidad conformada por profesionales. En consecuencia, nos referiremos a cualquier tipo de sociedad mercantil que preste servicios profesionales, esto es –en palabras de Martín Fernández y Rodríguez Márquez–,

[1] La entrada en vigor de dichas normas se producirá, con carácter general, el 1 de enero de 2015.

[2] A estos efectos, la citada norma define las sociedades profesionales como aquellas que tienen por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional, esto es, una actividad cuyo desempeño requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente colegio profesional (art. 1.1 LSP).

aquella cuyo objeto social lo constituye «la prestación de las actividades recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (...). Por tanto, es irrelevante que su ejercicio se lleve a cabo por profesionales, sean o no socios, con relación laboral o mercantil»[3].

Ya en segundo término, cabe señalar que este estudio aparece centrado en la concreta tributación de las rentas obtenidas por los citados *profesionales*, por lo que no analizaremos en los epígrafes subsiguientes la fiscalidad de la sociedad en sí misma considerada, por cuanto las especialidades relativas a esta cuestión en el Impuesto sobre Sociedades –en adelante, ISoc– se ciñen, en exclusiva, a la regulación de las operaciones vinculadas.

Por último, tampoco serán abordadas aquellas situaciones en que los profesionales desarrollan su actividad mediante una entidad de carácter *civil*, puesto que la nueva LIS viene a incorporar «al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas» (exposición de motivos de la LIS)[4]. Así, con la desaparición del denominado régimen de atribución de rentas en estos supuestos, no existirá ya diferencia alguna en la tributación de los rendimientos de los profesionales en tales hipótesis[5].

2. ANTECEDENTES NORMATIVOS

De conformidad con el esquema arriba descrito, resulta preciso examinar la evolución legislativa que ha sufrido la tributación de las sociedades de profesionales y de las rentas por ellos obtenidas, pudiendo señalarse *tres hitos* importantes a estos efectos.

En este sentido, y en un primer instante, esta tipología de sociedad mercantil tributaba de acuerdo con el *régimen de transparencia fiscal* cuando se cumplieran los requisitos previstos para ello, el cual obligaba –en resumidas cuentas– a imputar el beneficio obtenido por aquella en el IRPF de los socios (art. 12 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)[6].

---

3 Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2, 2008, pág. 15.

4 *Vid*. artículos 6 y 7.1 a) de la LIS.

5 A estos efectos, a partir del 1 de enero de 2016 se modifica el artículo 8.3 de la LIRPF, indicándose que no tendrán la consideración de contribuyentes en el IRPF «las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley». En relación con la aplicación del citado régimen a las sociedades civiles profesionales véase el trabajo de Andrés Aucejo, E.: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 31, 2008, págs. 223 y ss.

6 *Vid*., entre otros, Lozano Serrano, C.: «La transparencia fiscal», *Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia tributaria*, núm. 17, 2001. Siendo esto así, Falcón y Tella [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de ope-

No fue hasta la aprobación de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se suprimió el régimen de transparencia fiscal para las sociedades que prestasen servicios profesionales. Por consiguiente, a partir de dicho momento no existió ya particularidad alguna en relación con la fiscalidad de tales entes, los cuales pasaron a tributar en el *régimen general del ISoc*, resultando de aplicación el IRPF a las rentas obtenidas por sus socios[7].

A su vez, esta reforma vino acompañada de un específico régimen de valoración para las *operaciones vinculadas* realizadas en el seno de entidades dedicadas a actividades profesionales, reduciéndose a esta única previsión la regulación tributaria de este tipo de sociedades. Más en concreto, el artículo 42.2 *in fine* de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias preveía que «En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 % de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades» (precepto este equivalente al art. 45.2 *in fine* del RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)[8].

Con posterioridad, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, vino a derogar esta última presunción de la normativa del ISoc –la cual también desapareció de la dicción del artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF)–, equiparándose, por tanto, el tratamiento de las operaciones vinculadas de los referidos profesionales a las llevadas a cabo por cualquier otro sujeto. Ahora bien, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, introdujo una *regla específica* aplicable en estas situaciones, en aras a objetivar la fijación del valor de mercado y eliminar obligaciones de

raciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2009, pág. 7] ha precisado que «El régimen de transparencia fiscal obligaba a imputar la renta a los socios, a efectos tributarios, pero precisamente por ello dicho régimen supuso un claro y expreso reconocimiento de la posibilidad de que, desde el punto de vista jurídico privado, la facturación de los servicios se realizase por la sociedad, aunque los actos correspondientes a la actividad profesional los llevase a cabo el socio, pues en muchos casos la sociedad no podía realizarlos (hasta la Ley 2/2007, de Sociedades profesionales), por impedirlo el correspondiente estatuto profesional».

7 Con la citada modificación pretendía realizarse un tratamiento homogéneo de las rentas procedentes de actividades económicas en aras a conseguir mayor neutralidad, estableciendo la exposición de motivos de la referida Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que la desaparición del régimen de transparencia fiscal suponía «la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas».

8 En idéntica línea véase el artículo 16.7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el cual pasaría, con idéntica numeración, al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, TRLIS–.

documentación cuando concurrieran determinados requisitos (art. 16.6 RD 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, RIS–).

Siendo este el panorama normativo, la reciente reforma llevada a cabo por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, viene a incidir en diversas cuestiones relativas a la tributación de los profesionales, modificándose también ciertos aspectos del régimen aplicable a las operaciones vinculadas realizadas en esta sede en la nueva LIS.

Por lo demás, y a la vista de las distintas modificaciones producidas en relación con el objeto del presente trabajo, resulta preciso destacar que, en el instante actual, el legislador no ha establecido a priori limitación alguna a la hora de permitir que el ejercicio de actividades profesionales sea llevado a término por entidades mercantiles, ello sin perjuicio de que la tributación de las mismas haya venido siendo objeto de diversas controversias.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PROFESIONALES A TRAVÉS DE SOCIEDADES

Centrándonos en los problemas que suscita la fiscalidad de los profesionales que desarrollan su actividad mediante una entidad mercantil, debemos hacer referencia a las diversas *clases de rentas* que pueden percibir aquellos, al incidir ello, de forma indudable, tanto en la tributación de las mismas el ámbito del IRPF, como en lo que concierne a la determinación de la concurrencia de un gasto deducible en el ISoc de la entidad. A estos efectos, y antes de proceder en este sentido, resulta preciso abordar la pluralidad de *relaciones jurídicas* que son susceptibles de surgir entre un profesional y la sociedad en la cual se integra.

3.1. UNA CUESTIÓN PREVIA: LOS SERVICIOS PRESTADOS POR PROFESIONALES EN EL SENO DE UNA SOCIEDAD

De acuerdo con lo anterior, y en lo que atañe a las específicas *relaciones jurídicas* que pueden surgir entre los profesionales y las sociedades mercantiles, es posible –en primer lugar– que una persona física residente en territorio español desarrolle su actividad profesional a través de una entidad mercantil en calidad de *socio*, siendo el problema esencial, en tales supuestos, calificar las rentas recibidas en su autoliquidación del IRPF –procediendo, en su caso, a su valoración de conformidad con las reglas de las operaciones vinculadas–, así como determinar la eventual sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, IVA– del servicio prestado.

Por otro lado, cabe señalar que resulta relativamente frecuente que los referidos profesionales formen parte del *consejo de administración* de la entidad mercantil, obteniendo una retribución por el ejercicio de las funciones inherentes a dicho cargo. Por fin, el profesional –asuma o no funciones como administrador– puede ser un *tercero*, esto es, no ostentar la condición de

socio de la entidad, hipótesis esta que comporta que solo se le remuneren sus servicios, sin participar en los beneficios de la misma.

Sea como fuere, en ocasiones se opta por el desarrollo de un entramado más complejo consistente en la creación de una *entidad interpuesta* entre la sociedad y el profesional, mecanismo este que, como examinaremos, ha sido puesto en entredicho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT); no obstante, no estudiaremos aquí las situaciones en que los socios de la entidad que efectúa los servicios profesionales son personas jurídicas, por cuanto los rendimientos por ellas recibidos se sujetarán al ISoc[9].

En consecuencia, en los siguientes epígrafes abordaremos la calificación de los rendimientos percibidos por un profesional –persona física– en el ámbito del IRPF, lo cual presenta una relevancia indudable pues incide tanto en su cuantificación, como en su integración en un preciso grupo de renta y la consiguiente aplicación de una específica escala de gravamen y un concreto tipo de retención. A estos efectos, nos centraremos en la tributación de los profesionales residentes en territorio español, sin perjuicio de que resulte también posible que estos últimos ostenten la consideración de *no residentes*, aplicándose en tales hipótesis –como no podría ser de otra manera– la normativa correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes[10].

Por fin, antes de proceder de la forma indicada es preciso recordar que el presente estudio aparece ceñido a las situaciones en que se prestan servicios profesionales a través de entidades mercantiles, esto es, en estas circunstancias es la sociedad la que mantiene una relación jurídica con el cliente y, por tanto, efectúa la facturación respectiva. Empero, cabe destacar una diferencia en este punto entre las sociedades profesionales en sentido estricto –incluidas en el ámbito de la LSP– y las denominadas *sociedades de intermediación*, en la medida en que las primeras van a realizar los actos propios de la actividad profesional de que se trate de un modo directo, mientras que, en el segundo de los supuestos descritos, será un socio o un asalariado quien desarrolle las actuaciones correspondientes a aquella[11].

---

9 En este sentido, el artículo 4.1 b) de la LSP considera socios profesionales a las sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos colegios profesionales que, constituidas con arreglo a lo dispuesto en la referida ley, participen en otra sociedad profesional.

10 En relación con la tributación de los denominados «*partnership*» véase el trabajo de Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *op. cit*., págs. 30 y ss.

11 Falcón y Tella, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2009, pág. 9. De acuerdo con Martín Domínguez («Consideraciones de índole fiscal para el socio profesional tras la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *Hacienda Canaria*, núm. 28, 2009, pág. 107), cabe distinguir las sociedades profesionales previstas en la LSP de otras figuras como las *sociedades de medios* –en la que varios profesionales, conservando su independencia en el ejercicio individual de la profesión, acuerdan asociarse para compartir la infraestructura necesaria y distribuir costes–, las *sociedades de comunicación de ganancias* –consistentes en que varios profesionales se asocian para repartirse los resultados económicos del ejercicio individual de la profesión– y las *sociedades de intermediación* –esto es, las que sirven de canalización o comunicación entre el cliente y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título, desarrolla efectivamente la actividad profesional–.

3.2. LA RETRIBUCIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES

La primera de las rentas obtenidas por un profesional cuya tributación debemos examinar se refiere a las *retribuciones derivadas de los servicios* prestados por este último, materia que resulta especialmente conflictiva, en la medida en que la Administración no ha seguido un criterio homogéneo al respecto y existen pluralidad de situaciones diversas en la práctica[12].

Así, la relación entre profesional y sociedad puede ser articulada como un contrato *laboral* o de *arrendamiento de servicios*, dependiendo de tal circunstancia a priori la calificación de las rentas como *rendimiento del trabajo* (art. 17 LIRPF) o de *actividades económicas* (art. 27 LIRPF) y la aplicación de unas reglas concretas para su cuantificación[13]. Ahora bien, y a efectos prácticos, ambos tipos de renta se integran en la denominada base imponible general del IRPF, tributando, por consiguiente, conforme a la misma escala de gravamen, junto a lo cual la retribución satisfecha por la sociedad tendrá la consideración de *gasto deducible* en su autoliquidación del ISoc, con independencia de la específica calificación de la renta.

A su vez, y como no podría ser de otro modo, la entidad pagadora tendrá que realizar la correspondiente *retención o ingreso a cuenta*, y ello tanto en el caso de que la cuantía abonada se califique como rendimiento del trabajo o de actividades económicas (arts. 101 LIRPF y 80 y ss. RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, RIRPF–)[14]. Sin embargo, en esta última hipótesis ha de recordarse que los profesionales también deberán efectuar *pagos fraccionados* durante el ejercicio (art. 99.2 y 7 LIRPF), aunque la normativa les exima de este deber en aquellas situaciones en que más del 70 % de tales rentas hayan sido sometidas a retención (art. 109.2 RIRPF).

Por otro lado, y ya desde el punto de vista del *IVA*, no cabe duda alguna de que, en los casos en que el profesional perciba rendimientos de actividades económicas, este último realizará una prestación de servicios sujeta al referido tributo (art. 4.Uno Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del

---

12 García Berro, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», en Cubero Truyo, A. (dir.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pág. 55.

13 A este respecto, resulta habitual que la sociedad profesional adopte la forma de sociedad de responsabilidad limitada, suscribiendo los socios profesionales un contrato de arrendamiento de servicios con la entidad en exclusiva y previéndose una remuneración a través de la emisión de facturas a modo de anticipos que serán objeto de ajustes al final del ejercicio [Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en Sánchez Ruiz, M. (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, pág. 339].

14 El tipo de retención aplicable a los rendimientos profesionales previsto por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, es del 18 % –19 % en 2015–, siendo del 9 % en relación con aquellos rendimientos que se establezcan reglamentariamente. Por su parte, el tipo será del 15 % cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 % de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio [art. 101.5 a) y disp. adic. trigésima primera LIRPF].

Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, LIVA–), sin perjuicio de la eventual aplicación de alguna de las exenciones prevista a este respecto en el artículo 20 de la LIVA[15]. En consecuencia, en estos supuestos el profesional deberá emitir la *factura* derivada de la prestación de su servicio –directamente o a través de otra sociedad–, repercutiendo el porcentaje de IVA correspondiente.

Sea como fuere, la cuestión más problemática que surge en este ámbito pasa por determinar la concreta calificación tributaria de los rendimientos abonados por una entidad a un profesional por la prestación de sus servicios, asunto este que ha sido abordado en sede administrativa y judicial en múltiples ocasiones y que pasamos a analizar a continuación.

3.2.1. La problemática relativa a la calificación de la retribución

En línea de principio, la calificación de la retribución obtenida por los profesionales aparece desdibujada en la esfera que ahora nos atañe, siendo esta una materia en la que las discrepancias entre los contribuyentes y la Administración tributaria resultan frecuentes, y así lo demuestran las numerosas regularizaciones que vienen produciéndose a estos efectos[16].

Más en concreto, el tratamiento de las rentas percibidas por los *socios* a través de entidades a las que prestan sus servicios constituye un aspecto que ha venido siendo especialmente problemático en los últimos años y que ha sido abordado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre; de hecho, la propia AEAT vino a publicar una Nota de su Departamento de Gestión Tributaria referida a esta cuestión y que lleva por título «Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles» (Nota 1/2012). Ahora bien, en el presente epígrafe no nos centramos en exclusiva en la tributación de los socios, por cuanto, aunque resulte lo habitual, los profesionales no siempre ostentarán tal condición.

En términos generales, la retribución obtenida deberá calificarse como un rendimiento de actividades económicas cuando la relación existente entre el profesional y la entidad sea de naturaleza *civil o mercantil,* esto es, en aquellas situaciones en que el primero de dichos sujetos ejerza su actividad *ordenando factores productivos por cuenta propia*; por el contrario, nos encontraremos ante un rendimiento del trabajo siempre que no se den tales circunstancias y exista una relación *laboral*, cuyas notas definitorias son la *ajenidad* y la *dependencia* (arts. 17.1 y 27.1 LIRPF)[17].

---

15 Por su parte, el artículo 7.5 de la LIVA considera no sujetos «Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

16 *Vid*. Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 363. A título ejemplificativo, la Administración tributaria ha entendido en ocasiones que, en estos casos, no existe una relación laboral entre el profesional y la entidad, sino un arrendamiento de servicios que implica la obtención de un rendimiento de actividades económicas para el socio, quien, a su vez, debe facturar sus servicios con el IVA correspondiente –Consultas de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)] y 2 de febrero de 2009 [V0179/2009 (NFC032025)]–.

17 *Vid*. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550) y Consultas de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)] y 2 de febrero de 2009 [V0179/2009 (NFC032025)].

Centrándonos, en primer lugar, en estos últimos caracteres, los mismos pueden ser constatados a través de diversos *indicios* a los cuales ha venido a hacer alusión la Sentencia de la Sala Social del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829)[18]. De esta manera, son muestras de dependencia: la asistencia al centro de trabajo del empleador, el desempeño personal del trabajo, la inserción del trabajador en la organización productiva de la empresa y, por fin, la ausencia de organización empresarial propia por parte del trabajador. Por otro lado, la ajenidad puede apreciarse cuando concurre «la entrega o puesta a disposición del empresario de los productos elaborados o de los servicios realizados por el trabajador, el que sea el empresario y no el trabajador el que adopte las decisiones relativas a las relaciones del mercado o con el público, la fijación de precios o tarifas, la selección de clientela, la indicación de personas a atender, el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma, de acuerdo con un criterio que guarde proporción con la actividad profesional prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones»[19].

En cuanto a los rasgos que permitirían calificar una retribución como *rendimiento de actividades económicas*, dos son los requisitos generales que derivan del artículo 27.1 de la LIRPF: la *ordenación por cuenta propia* y la existencia de *medios de producción* en sede del profesional.

Va de suyo que el primero de los caracteres ahora aludidos habrá de definirse en función de las circunstancias de cada caso y en contraposición con las notas determinantes de una relación laboral, siendo reflejo del ejercicio independiente de una profesión, a título ejemplificativo, los contratos de prestación de servicios que implican la no utilización de los medios de la entidad, la asunción de cargas fiscales y de Seguridad Social, la plena autonomía e independencia en la organización del trabajo, la no fijación de periodo de vacaciones o la determinación de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocios a favor de la entidad[20].

No obstante, en relación con el segundo de los requisitos arriba enunciados, la Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT viene a concluir –en lo que atañe al ámbito de este trabajo– que *siempre existen medios de producción en sede del profesional*, en la medida en que «el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios», no en vano «se trata de servicios

---

18 En similares términos, pueden consultarse las Sentencias del mismo Tribunal de 29 de noviembre de 2010 (NSJ039075), 26 de noviembre de 2012 (NSJ049833), 25 de marzo de 2013 (NSJ047130) y 19 de febrero de 2014 (NSJ049162).

19 Ya desde un punto de vista negativo, el Tribunal Económico-Administrativo Central –en su Resolución de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550)– ha advertido que ninguna de las siguientes *cuatro* circunstancias constituyen, en sí mismas consideradas, indicios de la existencia de una relación de índole laboral: la ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del profesional; la periodicidad mensual y el importe uniforme de las facturas emitidas por las sociedades; la identificación del lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la sociedad profesional o la presencia de justificantes de gastos que tienen por destinatario al profesional y su registro contable en la sociedad.

20 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550). *Vid*., asimismo, la Resolución del mismo órgano de 17 de noviembre de 2009 (NFJ037353).

cuya contratación tiene un marcado carácter "intuitu personae", de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»[21].

Sea como fuere, la afirmación expresada en la mencionada Nota ha dado lugar a distintas *críticas*, ya que se desconoce la verdadera realidad económica de estas sociedades, las cuales, en la práctica, presentan una organización empresarial que va más allá de los meros conocimientos de los profesionales[22]. En esta línea, García Novoa ha puesto de manifiesto que no puede presumirse que el profesional siempre ordene por cuenta propia medios de producción y, de hecho, cuando «utilice locales, medios de producción, personal contratado, elementos informáticos o de transporte de la sociedad, habrá un fuerte indicio (que habrá que apreciar en concurrencia con todos los demás) de que existe una relación laboral por cuenta ajena»[23].

A mayor abundamiento, la Nota 1/2012 de la AEAT ha precisado que, en la determinación de la naturaleza de la relación aquí examinada, repercute también la *condición de socio* del profesional, puesto que ello puede ser indicativo de la inexistencia de los requisitos de dependencia y ajenidad característicos de un contrato laboral[24]. Es más, la citada Nota considera que existe una ordenación por cuenta propia cuando el socio posea más del 50 % del capital de la entidad [art. 1.2 c) Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajador autónomo], de manera que la Administración tributaria parece entender que las rentas obtenidas por los socios mayoritarios de sociedades profesionales siempre habrán de calificarse como rendimientos de la actividad económica, afirmación esta que, aunque criticable, tiene la ventaja de que otorga una cierta certeza a una cuestión controvertida[25].

---

21 Por tanto, el factor esencial no es que el profesional cuente con medios personales y materiales, ni la calificación efectuada por los interesados, sino la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia características del contrato de trabajo –Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550) y Consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)]–. *Vid*., asimismo, Falcón y Tella, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *op. cit.*, pág. 11.

22 Cfr. Sánchez Pedroche, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT*. CEF, núm. 350, 2012, págs. 88 y ss.

23 García Novoa, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *Papers AEDAF*, núm. 10, 2013, pág. 33.

24 En idéntico sentido, ya la Dirección General de Tributos indicó que «resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal"» –Consulta de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)]–. En concreto, esta resolución viene a citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004 (AS 2004\1794), la cual analiza la relación entre un abogado socio de una entidad y esta última, advirtiendo que «Un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez «a quo», es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723 % del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal».

25 Alarcón García, E.: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2012, pág. 74. Por su parte, Martín Domínguez («Consideraciones de índole fiscal para el socio pro-

Ahora bien, el criterio plasmado en la referida Nota ha sido puesto en entredicho en sede doctrinal dado que, aunque desde la perspectiva del Derecho del Trabajo no concurra una relación laboral en las situaciones ahora descritas, ello no obsta para apreciar que, en la esfera tributaria, las contraprestaciones puedan ostentar los rasgos de una retribución del trabajo, en la medida en que la condición de socio no constituye un indicio relevante de la relación subyacente entre el profesional y la entidad[26]. En este mismo sentido, Pedreira Menéndez opina que la interpretación administrativa en este punto resulta contraria a la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, ya que «una cosa es que el profesional, libremente, decida prestar un servicio a la sociedad en la que participa y le facture el servicio. Otra, muy distinta, es considerar que cuando ese profesional trabaja en exclusiva para la sociedad, obligatoriamente, tiene que facturarle y no puede calificarse de trabajador, algo que no prohíbe el ordenamiento en ningún sitio»[27].

Siendo este el criterio seguido por la Administración tributaria en la Nota 1/2012, cabe destacar que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha venido a regular de forma expresa la calificación de los rendimientos en estas situaciones, incluyendo entre los rendimientos de actividades económicas los «obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de

---

fesional tras la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *op. cit.*, pág. 112) ha precisado que «la relación profesional del socio único de una sociedad profesional unipersonal difícilmente se podrá calificar como relación laboral. En este supuesto, las rentas que perciba derivadas de dicha relación deben considerarse derivadas de las actividades económicas. Por el contrario, entiendo, que estamos en presencia de una relación laboral cuando nos encontremos con un socio profesional minoritario sin poder de decisión alguna en el seno de la sociedad profesional a la que presta sus servicios». *Vid*., asimismo, la Consulta de la Dirección General de Tributos de 7 de noviembre de 2011 [V2661/2011 (NFC042958)].

26 García Novoa, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 33. En suma, este autor (pág. 36) entiende que «la condición de socio no determina que una eventual relación con la sociedad pueda ser por cuenta propia o por cuenta ajena, pues aunque el socio no es un tercero respecto a la sociedad, sí puede actuar como un tercero si lo hace sometiéndose a las mismas condiciones en que lo haría un no socio». Por otro lado, para Navarro Egea («Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 368), la «relación socio-sociedad no puede servir como fundamento para cuestionar la naturaleza laboral del contrato mediante el que se instrumenta la prestación de servicios a la sociedad».

27 Pedreira Menéndez, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014, pág. 125. Véase también el trabajo de Ruiz Hidalgo, M.: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2012, págs. 59 y 60. De hecho, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 18 de octubre de 2007 [Asunto C-355/06 (NSJ025275)] (TJCE 2007\279) ha considerado que, entre una empresa y su socio trabajador y administrador, existía una *relación de subordinación o dependencia* en la hipótesis en que concurrían varias circunstancias: en primer lugar, los contratos eran celebrados por la sociedad que abonaba al interesado un sueldo mensual, reteniendo la misma de este el Impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la Seguridad Social; en segundo término, el empleado «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta», junto a lo cual, y ya por último, aquel «no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas».

28 de septiembre (...), cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados» (art. 27.1 –párrafo tercero– LIRPF).

Como de inmediato se deduce de la norma transcrita, la misma resultará de aplicación en aquellas hipótesis en que concurran *tres requisitos*: en primer lugar, que el contribuyente obtenga rentas procedentes de una entidad de la que tenga la *condición de socio*; en segundo término, que dichos rendimientos deriven del desarrollo de una actividad *profesional* –de la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el RDLeg. 1175/1990, de 28 de septiembre–; y, por fin, que el citado sujeto se halle incluido en el régimen especial de *autónomos* de la Seguridad Social o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a dicho régimen (como, por ejemplo, la Mutualidad de la Abogacía). Por consiguiente, las rentas percibidas por el profesional ostentarán la calificación de *rendimientos de actividades económicas* siempre que se cumplan tales presupuestos.

A este respecto, es necesario recordar que, de conformidad con el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, se hallan incluidos en el régimen de trabajadores *autónomos* «quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella», entendiéndose que se produce tal circunstancia «cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social» (apartado primero de la disp. adic. vigésima séptima)[28].

Por tanto, según ha señalado Caamaño Anido, la reforma incorpora un *nuevo concepto* de rendimiento de actividades económicas coincidente con el plasmado en la citada Nota 1/2012, de manera que las rentas obtenidas por los socios profesionales que figuren dados de alta en el régimen de autónomos no serán calificadas como rendimientos del trabajo, aunque los mismos estén contratados como trabajadores[29].

Así, y sin perjuicio de que pueda tratarse de una opción criticable[30], la LIRPF viene a tomar en consideración el específico régimen de Seguridad Social aplicable en estos casos para

---

28 La referida disposición incluye una serie de presunciones *iuris tantum* de que un sujeto posee el control efectivo de la sociedad, pudiendo a su vez la Administración demostrar dicha circunstancia a través de cualquier medio de prueba.

29 Caamaño Anido, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT. CEF*, núm. 380, 2014, pág. 68.

30 Con anterioridad a la citada reforma, Pedreira Menéndez («La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 116) ha considerado que el hecho de que un socio cotice en el régimen de autónomos no impide que pueda estar desempeñando una relación laboral a efectos mercantiles y tributarios, opinión esta refrendada por el tenor del artículo 4 bis.1 c) del Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC).

configurar los rendimientos obtenidos como de actividades económicas, aportándose así seguridad jurídica a la concreta calificación de tales rentas[31]; empero, el citado precepto no agota todas las situaciones que pueden producirse en la práctica, de modo que en los supuestos no incluidos en esta previsión habrá que analizar, al igual que ha venido sucediendo hasta el instante presente, la concurrencia de las notas características de la realización de un trabajo por cuenta propia o ajena.

En consecuencia, la determinación de la concreta naturaleza de la relación entre profesional y sociedad deberá precisarse caso por caso y dependerá, en buena medida, de las condiciones del *contrato* por ellos firmado, en el cual se harán constar cuestiones tales como la asunción de las cargas de Seguridad Social, el empleo de los medios de la entidad o la autonomía en la organización del trabajo[32]; ahora bien, a partir del 1 de enero de 2015, cuando se den las circunstancias señaladas en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF los rendimientos del profesional tendrán que ser calificados como rentas de actividades económicas.

3.2.2. La cuantificación de los rendimientos

Avanzando un paso más en el objeto de este trabajo, es preciso examinar la cuantificación de los rendimientos obtenidos por el profesional, la cual dependerá, según hemos tenido ocasión de señalar, de su concreta calificación.

En lo que a las *rentas del trabajo* se refiere, aquel tributará por la totalidad de las contraprestaciones o utilidades –dinerarias o en especie– satisfechas por la entidad a estos efectos, pudiendo deducirse en concepto de gastos exclusivamente las cuantías tasadas en el artículo 19.2 de la LIRPF (en especial, las cuotas de colegiación y las cotizaciones a la Seguridad Social)[33] y resultando de aplicación la reducción del artículo 20 de la LIRPF para aquellos contribuyentes con rentas más bajas[34].

Distinta resulta la cuantificación de los *rendimientos de actividades económicas*, la cual puede efectuarse, en la hipótesis que ahora nos interesa, de acuerdo con el régimen de estima-

---

31 De hecho, algunos autores habían indicado que resultaba preciso regular la calificación de estas rentas de *lege ferenda*. *Vid*. Sánchez Pedroche, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *op. cit.*, págs. 67 y 68 y García Berro, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, pág. 58.

32 Cfr. Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 367.

33 En relación con los gastos deducibles, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha venido a incluir «En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales», cuantía esta que puede ser objeto de aumento en casos de discapacidad o traslado de desempleados [art. 19.2 f) LIRPF].

34 Así, desde el 1 de enero de 2015 esta reducción es aplicable a «Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros».

ción directa normal o simplificada, por lo que el rendimiento neto se calculará en función de los ingresos y los gastos plasmados en el libro registro, de conformidad con la regulación del ISoc, aunque con ciertas especialidades (art. 30 LIRPF). Junto a lo anterior, es preciso tomar en consideración que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, recoge una *reducción* de 2.000 euros aplicable cuando se presten servicios a un único cliente –como habitualmente sucederá en el supuesto objeto del presente estudio–, si bien se exige para ello, entre otros requisitos, que no concurra una relación de vinculación y que al menos el 70 % de los ingresos del periodo impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta (art. 32.2 LIRPF). A su vez, siempre que se cumplan los requisitos legales cabrá aplicar una *minoración* adicional para aquellos contribuyentes de rentas más bajas análoga a la regulada en el caso de los rendimientos del trabajo[35], previéndose, por fin, una última reducción en las hipótesis en que el contribuyente no cumpla tales presupuestos, pero obtenga rentas no exentas inferiores a 12.000 euros (art. 32.2.3.º LIRPF).

3.3. LA PARTICIPACIÓN EN LOS BENEFICIOS DE LA SOCIEDAD

Una vez efectuado el análisis de la tributación de la retribución derivada de los servicios profesionales, cabe destacar que los socios de la entidad deberán incluir en su autoliquidación del IRPF los dividendos, primas de asistencia a juntas o cualquier otro concepto cuyo origen radique en la participación en los fondos propios de la misma, calificándose tal renta como un *rendimiento del capital mobiliario ex* artículo 25 de la LIRPF[36].

Como es bien sabido, dicho rendimiento se integrará en la *base imponible del ahorro*, aplicándose un tipo de retención del 19 % –20 %, en 2015– (art. 101.4 y disp. adic. trigésima primera LIRPF) y tributando por los tipos de gravamen respectivos[37]. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que, hasta el 31 de enero de 2014, se hallaban exentos los primeros 1.500 euros recibidos[38], previsión esta que viene a desaparecer con la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Por otro lado, los rendimientos ahora examinados constituyen un *gasto no deducible* en sede del ISoc de la sociedad [art. 15 a) LIS], lo cual genera un problema de *doble imposición* al no

---

35 En concreto, esta reducción resulta de aplicación «Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros».

36 Téngase en cuenta que en algunas ocasiones la Administración tributaria ha considerado que, en la práctica, el socio no efectúa actividad alguna en la entidad, por lo que su retribución constituye un *dividendo* y no, por tanto, un rendimiento del trabajo o de actividades económicas (*vid*. Alarcón García, E.: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?, *op. cit.*, pág. 75).

37 En concreto, los tipos de gravamen previstos son del 19 % hasta 6.000 euros, 21 % hasta 50.000 euros y 23 % en adelante; ahora bien, durante el año 2015 son del 20 % hasta 6.000 euros, 22 % hasta 50.000 euros y 24 % en adelante.

38 En relación con las críticas vertidas a dicha previsión véase el trabajo de García Berro, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, págs. 66 y ss.

existir en la actualidad en el ámbito del IRPF ninguna deducción que permita compensarlo[39]. De hecho, esta problemática se ve acrecentada siempre que sea de aplicación el régimen de operaciones vinculadas en esta sede, pues, en palabras de Bas Soria, «en el momento de la prestación de los servicios, por aplicación de la regla de las operaciones vinculadas, el socio profesional incorpora en su base imponible el valor de mercado del servicio por él prestado. Si dicha regla de valoración no lleva aparejado el pago efectivo de dicho servicio al socio, la distribución de los fondos percibidos por la sociedad (...) origina un nuevo rendimiento, en este caso del capital, que vuelve a tributar en sede del socio profesional prestador del servicio»[40].

Por lo demás, y en lo que concierne a la tributación de las rentas que ocupan nuestra atención, debemos hacer mención al hecho de que resulta habitual que las entidades de profesionales lleven a cabo ciertas prácticas que tratan de obtener una *minoración* en aquella, bien empleando los beneficios empresariales para su inversión mobiliaria o inmobiliaria, o bien mediante la interposición de una entidad entre la sociedad profesional y sus socios[41].

3.4. LA RETRIBUCIÓN DEL CARGO DE ADMINISTRADOR

En lo que se refiere a la retribución del cargo de *administrador*[42] –el cual, como hemos tenido ocasión de indicar, puede ser ostentado también por el profesional–, el propio artículo 17.2 e) de la LIRPF califica tales rentas como *rendimientos del trabajo*, y ello con independencia de la naturaleza laboral o mercantil de la relación existente entre aquel y la sociedad[43].

Va de suyo que la citada renta se integrará en la *base imponible general* del impuesto y tributará de conformidad con la escala de gravamen correspondiente. En cuanto al tipo de *retención*

---

39 Cfr. García Novoa, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 17. En lo que a la evolución de la normativa se refiere, este último autor (pág. 27) recuerda que la desaparición de la deducción por doble imposición interna de dividendos «tuvo lugar en la vigente Ley 35/2006, como consecuencia de sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sentencias como Verkooijen de 6 de junio de 2000 (C- 35/98), Lenz de 15 de julio de 2004 (C-501/00), y sobre todo la sentencia Manninen de 7 de septiembre de 2004, C-319/02, que considera restrictivo de la libre circulación de capitales el régimen de integración estimativa de dividendos de la legislación finlandesa, similar al existente en España (...). Derogado el sistema de integración estimativa desapareció la deducción por doble imposición interna, función que pasó a desarrollar la exención de los primeros 1.500 euros, prevista en el artículo 7 y) de la Ley del IRPF». Acerca de esa cuestión véase también el trabajo de Andrés Aucejo, E.: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *op. cit.*, pág. 234.

40 Bas Soria, J.: «Las sociedades profesionales», *RCyT.* CEF, núm. 292, 2007, pág. 119.

41 *Vid*. Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 359.

42 En lo que concierne a la remuneración de los administradores, los artículos 217 a 219 de la LSC han sido objeto de reforma a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, estableciéndose determinadas reglas y limitaciones a este respecto.

43 Es más, la concreta situación jurídica del administrador en los estatutos sociales no incide en tal calificación, resultando indiferente que dicho cargo se declare remunerado u obligatorio (García Berro, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, pág. 55).

aplicable, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, incorpora uno general del 35 % –37 % en 2015– y otro reducido del 19 % –20 % en 2015–, el cual aparece previsto para aquellas situaciones en que los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de cifra de negocios inferior a 100.000 euros (art. 101.2 y disp. adic. trigésima primera LIRPF)[44].

Sea como fuere, hemos de recordar que la retribución de los administradores de sociedades ha provocado una importante conflictividad en sede jurisdiccional en relación con la eventual *deducibilidad* de dicha cuantía en el ISoc de la entidad[45], habiéndose puesto de relieve, en lo que al objeto del presente trabajo atañe, la imposibilidad de simultanear un *contrato laboral de alta dirección* con la condición de administrador.

A estos efectos, el Tribunal Supremo considera que en las referidas hipótesis prevalece la naturaleza mercantil de la relación entre sociedad y administrador, pues «los Consejeros Delegados de una sociedad anónima son necesariamente miembros del consejo de administración y además las facultades que ejercen son facultades propias de dicho Consejo» [Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831)][46]; por tanto, no existirá un vínculo laboral cuando el personal de alta dirección reúna la condición de miembro del órgano de administración, circunstancia esta que resulta admisible, en cambio, si se simultanea tal cargo con un contrato de trabajo para el desempeño de otras actividades en régimen de dependencia[47].

La afirmación anterior comporta una importante repercusión tanto en lo que concierne a la sujeción a IVA del servicio prestado, como en lo que atañe al ISoc de la entidad, aunque, a efectos de la autoliquidación del IRPF del profesional, las rentas obtenidas en estos casos serán calificadas como *rendimientos del trabajo* [art. 17.2 e) LIRPF][48].

No obstante, el mencionado planteamiento –denominado *teoría del vínculo*– ha sido objeto de crítica en sede doctrinal, habiendo considerado García Novoa que cabe distinguir *dos* tipos

---

44 A estos efectos, Caamaño Anido («Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 70) entiende que al depender el tipo de retención de la cifra de negocios de la empresa –y no de la cuenta de resultados de la entidad o del importe de la retribución del administrador–, pueden producirse efectos indeseables, por ejemplo, cuando las retribuciones sean muy modestas o en relación con aquellas sociedades con pérdidas que facturen más de 100.000 euros en el ejercicio.

45 En este sentido, el Tribunal Supremo ha indicado –en relación con la normativa anteriormente vigente– que «para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad» [Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831)]. Esta doctrina ha sido confirmada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) y de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011 (NFJ042091). En lo que respecta a la interpretación de esta cuestión véase el Informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009.

46 *Vid*. Consultas de la Dirección General de Tributos de 20 de septiembre de 2011 [V2159/2011 (NFC042435)] y 18 de febrero de 2014 [V0441/2014 (NFC050346)].

47 *Vid*. Pedreira Menéndez, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 123.

48 Pedreira Menéndez, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 134.

de funciones en estas situaciones: la gestión empresarial del personal de alta dirección y la función propia de los administradores, la cual conlleva ejercicios de gestión, dirección y representación[49]. Por consiguiente, el administrador podrá realizar otras actividades para la entidad en las que no actúe como tal y, de hecho, resulta posible que preste servicios ordenando por cuenta propia medios materiales y personales a cambio de una retribución, la cual habrá que calificar como un rendimiento de actividades económicas[50].

Nos encontramos, en suma, ante una cuestión que dista de resultar pacífica, aunque, a nuestro juicio, a la hora de calificar los rendimientos percibidos por el profesional que ejerza funciones de administrador habrá que estar a las circunstancias del supuesto concreto, siendo posible que aquel cobre por la prestación de servicios profesionales a la entidad, en cuyo caso deberá analizarse la concurrencia de las notas características de una relación laboral o civil, de acuerdo con los criterios estudiados en un instante previo[51].

Por lo demás, cabe señalar que la nueva LIS ha venido a abordar la deducibilidad de la renta ahora examinada en el ISoc, considerando que no se hallan incluidas entre las liberalidades –y, en consecuencia, resultan deducibles– «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad» [art. 15 e) *in fine* LIS]. Empero, Caamaño Anido ha puesto de manifiesto la dificultad que va a provocar la exigencia de una relación laboral en estas situaciones a la vista de la doctrina del Tribunal Supremo antes comentada, pues, de acuerdo con la misma, el vínculo del administrador que ejerce también funciones de gestión y dirección resulta exclusivamente mercantil[52].

3.5. OTROS RENDIMIENTOS

Ya para concluir el análisis del régimen tributario de los rendimientos obtenidos por parte de profesionales que desarrollan su actividad a través de una entidad mercantil, es preciso tomar en consideración que estos sujetos pueden percibir otras rentas diversas a las examinadas con anterioridad.

A estos efectos, y en primer lugar, resulta habitual que los socios entreguen capitales a las entidades a las que pertenecen en forma de *préstamos* a cambio de la correspondiente remunera-

---

49 *Vid*. García Novoa, C.: «La deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2009, págs. 57 y ss. Por su parte, Ruiz Hidalgo («La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *op. cit.*, pág. 50) considera que esta teoría del vínculo, que se acoge sin ningún tipo de reservas en el ámbito contencioso-administrativo, resulta sesgada, porque olvida otros pronunciamientos de la jurisdicción social donde la misma se matiza.

50 García Novoa, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 28.

51 *Vid*. Sánchez Pedroche, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *op. cit.*, págs. 89 y 90.

52 Caamaño Anido, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 69.

ción, la cual constituye un *rendimiento del capital mobiliario* (art. 25.2 LIRPF). Por tanto, esta renta se integrará en la base imponible del ahorro, aplicándose un tipo de retención del 19 % –20 %, en 2015– y tributando por los tipos de gravamen respectivos.

Siendo esto así, nos encontramos ante una práctica que comporta ciertos problemas, dado que es posible que con ella se encubra una remuneración que traiga causa, en verdad, de la propia condición de socio del prestador o de la realización de un servicio profesional. Como es bien sabido, ello no constituye una cuestión baladí, en la medida en que la tributación de las rentas del ahorro resulta distinta a la de los rendimientos incluidos en la base general del IRPF, junto a lo cual también el tratamiento de tales rendimientos es diferente a efectos del ISoc de la entidad[53].

Ahora bien, y sin perjuicio de la posible aplicación del régimen de operaciones vinculadas en esta esfera, destaca la regulación que efectúa la LIRPF en lo atinente a esta materia, previendo su artículo 46 a) que «formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha». Por tanto, la referida norma trata de evitar el sobreendeudamiento de las entidades vinculadas, aunque permite a los socios obtener un ahorro fiscal en función de su concreta participación en el capital, por cuanto formarán parte de la base imponible del ahorro aquellos rendimientos que no excedan de la referida suma[54].

Ya para finalizar, es preciso poner de relieve que los profesionales que ostenten la condición de socios tendrán que tributar por la obtención *de ganancias o pérdidas patrimoniales* derivadas de su participación en la referida sociedad. En este sentido, debemos tener presente que puede producirse la *transmisión* de las participaciones pertenecientes a un socio profesional –siempre que ello lo permitan los Estatutos de la entidad–, actuación esta que comportará una ganancia o pérdida patrimonial que habrá de ser calculada conforme a lo dispuesto en el artículo 37.1 de la LIRPF[55].

Por último, también en los casos de *separación o exclusión de socios o disolución de entidades* se obtendrá una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición de las

---

53 Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 373. Para esta autora ello comporta «un aliciente para que la remuneración del capital prestado encubra una auténtica distribución de fondos propios a los socios». En palabras de García Novoa («Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit*., pág. 27), «Ello es un factor que ha propiciado un excesivo endeudamiento de las sociedades, incluidas muchas de las profesionales, que se endeudan sistemáticamente con sus socios en lugar de aumentar capital».

54 Cfr. Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 373.

55 *Vid*. artículos 12 y ss. de la LSP.

participaciones y el importe de la cuota de liquidación que perciban tales sujetos o el valor de mercado de los bienes recibidos [art. 37.1 e) LIRPF][56].

4. UN APUNTE SOBRE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS PROFESIONALES

Una vez determinada la tributación en el IRPF de los distintos rendimientos que puede obtener un profesional que realiza su actividad a través de una sociedad mercantil, pasamos a analizar la aplicación en esta sede del *régimen de operaciones vinculadas*, el cual presenta una importancia fundamental a la hora de valorar aquellos. No siendo este lugar adecuado para examinar la totalidad de las dificultades que plantea este régimen –abordadas en numerosos estudios doctrinales–, nos centraremos en las especialidades que comporta la normativa en este punto y los cambios que introduce la nueva regulación del ISoc.

4.1. ASPECTOS GENERALES

Como es bien sabido, el régimen de operaciones vinculadas pretende paliar las prácticas basadas en la alteración de los precios de mercado en las relaciones económicas entre entidades y ciertas personas con las que mantienen una vinculación; ahora bien, en términos generales, cabe destacar que la aplicación de esta concreta regulación ha venido considerándose desproporcionada en el ámbito que nos ocupa, dado que la misma tiene su origen en las recomendaciones en materia de precios de transferencia referidas a operaciones de índole internacional[57].

En el instante actual, el régimen de operaciones vinculadas resulta aplicable a la tributación en el seno del IRPF de las rentas obtenidas por los profesionales (art. 41 LIRPF), por lo que, cuando exista una vinculación en los términos de la LIS, las operaciones efectuadas habrán de cuantificarse conforme a su *valor de mercado*. Así sucederá, entre otros supuestos, en la hipótesis habitual en que el profesional sea un socio de la entidad que posea un porcentaje de participación

---

56 *Vid*. De Luis Díaz de Monasterio-Guren, F.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en AA. VV., *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley, Madrid, 2008, pág. 449. De conformidad con Bas Soria («Las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 120), la LSP prevé que la cuota de liquidación otorgada a un socio pueda ser superior o inferior a su participación en el capital de la entidad al objeto de retribuir su concreta implicación en el funcionamiento de la misma, aportación esta que cabría calificar de *liberalidad;* no obstante, para este autor no resulta lógico establecer una tributación adicional por la distribución de la cuota de liquidación cuando los resultados de la actividad hayan sido prácticamente imputados a los socios profesionales por la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas.

57 Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 379; García Novoa, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2, 2010, pág. 101.

igual o superior al 25 % –a partir del 1 de enero de 2015– o cuando el citado profesional ostente el cargo de administrador de la susodicha sociedad (art. 18.2 LIS).

A este respecto, la nueva normativa del ISoc viene a incorporar distintas *modificaciones* en lo que concierne a esta cuestión en su artículo 18, regulando el apartado sexto de este precepto una regla específica para aquellas operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional. En cualquier caso, con carácter general, junto a la ampliación del *perímetro de vinculación* del 5 % al 25 % de participación del socio en la entidad –circunstancia esta que ya había sido solicitada por parte de algún autor[58]–, destacan la previsión expresa de que no procederá la aplicación de estas reglas en relación con la retribución por el ejercicio de las funciones de los *administradores* de la sociedad [art. 18.2 b) LIS][59], la flexibilización de los métodos para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas y la simplificación de la exigencia de documentación (art. 18.3 y 4 LIS)[60].

Sea como fuere, la aplicación del referido régimen dista de resultar sencilla en el ámbito de los profesionales, y ello –en primer término– porque las operaciones vinculadas son *continuas*; en este sentido, los servicios abonados a los socios profesionales se corresponden con su concreta retribución laboral o profesional, circunstancia esta que conlleva no poca incertidumbre y, de hecho, puede desincentivar el ejercicio colegiado de la profesión[61].

Asimismo, también resulta problemático el empleo de los *métodos de valoración* regulados en la normativa del ISoc, debido a la complejidad de encontrar situaciones comparables a la hora de valorar el servicio prestado por un profesional, cuyo elemento diferenciador radica en sus propias cualidades personales[62]. No obstante, hay que tener en cuenta la modificación que

---

58 *Vid*. García Novoa, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 110.

59 Ahora bien, Caamaño Anido («Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 70) considera que esta modificación provoca inseguridad jurídica en relación con la deducción fiscal de la retribución de los administradores.

60 A estos efectos, la obligación de documentación ha de regularse reglamentariamente «de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia» (art. 18.3 LIS), previéndose que la citada documentación tendrá un contenido simplificado en lo que atañe a las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, salvo en relación con determinadas actividades. No obstante, también cabe destacar la simplificación que se llevó a cabo en la normativa anterior en relación con las obligaciones de documentación relativas a las operaciones vinculadas a través de diversas reformas normativas (*vid*. arts. 16.2 TRLIS y 18.3 y 4 RIS).

61 Cfr. Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *op. cit.*, pág. 22; Sánchez Huete, M. Á.: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2010, pág. 54; García Novoa, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 109; Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 379.

62 Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales* (recurso digital), pág. 23. Véase también el trabajo de Bas Soria, J.: «Las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 116. Así, de conformidad con García Novoa («Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 39) «debería recuperarse una previsión normativa del estilo de la que se iba a incluir en la enmienda que se presentó durante la tramitación de la vigente Ley 35/2006, del IPRF y que finalmente no prosperó. Según esta en-

incluye la nueva LIS en relación con esta cuestión, puesto que deja de existir una prelación entre los métodos para realizar la valoración a precios de mercado, indicándose que, cuando no puedan aplicarse los específicamente previstos, cabrá emplear «otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia» (art. 18.4 *in fine* LIS).

De acuerdo con lo anterior, cobra especial interés la regulación concreta que la normativa del ISoc efectúa en relación con las operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional, la cual pasamos a examinar a continuación.

4.2. LA REGULACIÓN ESPECÍFICA DE LAS OPERACIONES VINCULADAS CONSISTENTES EN PRESTACIONES DE SERVICIOS POR UN SOCIO PROFESIONAL EN LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como hemos puesto de relieve en un instante previo, con el objeto de moderar el empleo del régimen de operaciones vinculadas en relación con las actuaciones profesionales, el artículo 16.6 del RIS vino a incorporar una *regla especial* de acuerdo con la cual el contribuyente podía considerar que el valor convenido por la prestación de servicios por un socio profesional a una entidad vinculada coincidía con el valor de mercado, siempre que se cumpliera una serie de requisitos[63].

Siendo esto así, el artículo 18.6 de la nueva LIS viene a incluir –con ciertas modificaciones– la previsión arriba citada, solucionándose las críticas doctrinales efectuadas acerca de la falta de rango legal de la referida regla[64]. En este sentido, dicho precepto señala que, en caso de realizar-

---

mienda se presumiría la existencia de un precio de mercado si lo cobrado por la sociedad a terceros no superaba en más de un 25 por 100 la contraprestación de la persona física».

63 Tal previsión fue introducida a través del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. De forma resumida, para la aplicación del citado precepto se exigía que la entidad fuera de reducida dimensión, que más del 75% de sus ingresos del ejercicio derivaran del desarrollo de actividades profesionales, que contara con medios materiales y humanos adecuados y que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios fuera positivo, junto a lo cual estas retribuciones no podían ser inferiores al 85% del mencionado resultado previo. A su vez, y en lo que atañe a las cuantías abonadas a los referidos sujetos, las mismas habían de determinarse «en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad», exigiéndose que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales no fuera «inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad», aunque en ausencia de estos últimos, la suma de las citadas retribuciones no podía «ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo».

64 *Vid*. Badás Cerezo, J. y Marco Sanjuán, J. A.: *Renta y patrimonio 2013*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid, 2013, pág. 482. A estos efectos, Falcón y Tella [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 10] ha señalado que el rango reglamentario resultaba claramente insuficiente pues

se una prestación de servicios por un socio profesional –persona física– a una entidad vinculada, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido *coincide con el valor de mercado*, especificándose los presupuestos para la aplicación de esta presunción, la cual resulta voluntaria para el obligado tributario.

De este modo, y al igual que disponía la normativa precedente, es preciso, en primer lugar, que «más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad»; ahora bien, han desaparecido de la redacción legal la necesidad de que se trate de una empresa de reducida dimensión y de que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

A su vez, también aparece previsto el deber de que «la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios», disminuyéndose en diez puntos porcentuales tal requisito respecto de la normativa anterior.

Por fin, en cuanto a los presupuestos concernientes a la retribución de los socios, la nueva regulación sigue exigiendo que la misma «Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables», aunque varían los límites previstos a estos efectos; así, el artículo 18.6 de la LIS señala que aquella retribución no debe ser «inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples». Como puede fácilmente comprobarse, este precepto ha modificado a la baja la cuantía a tener en cuenta en este punto, puesto que el artículo 16.6 del RIS vino a establecer el límite mínimo en «dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas» o, en su caso, «dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes» del artículo 11 del RIRPF.

Por su parte, y desde una perspectiva *negativa*, hay que tomar en consideración que el artículo 18.6 de la LIS no resultará de aplicación a servicios distintos a aquellos que constituyen el objeto de la sociedad[65], ni en relación con profesionales que no sean socios de la entidad –los cuales, empero, también pueden encontrarse vinculados a la misma–, ni tampoco, por último, en las

se veían afectadas leyes procesales sobre la carga de la prueba y se incidía, además, en la determinación de la renta. Ahora bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877) vino a indicar que dicha materia no se hallaba sometida al principio de reserva del ley, al no constituir una presunción *iuris et de iure* y establecer un régimen de aplicación voluntaria.

65 Consulta de la Dirección General de Tributos de 20 de septiembre de 2011 [V2159/2011 (NFC042435)].

hipótesis en que la actividad se desarrolle por una persona jurídica vinculada[66]. En consecuencia, en estas situaciones únicamente podrá aplicarse el régimen general de las operaciones vinculadas.

De acuerdo con la exposición de motivos de la LIS, las modificaciones realizadas en esta sede tienen por objeto ajustar a la *realidad económica* la normativa sobre operaciones vinculadas de los socios profesionales y comportan una rebaja en los requisitos para aplicar este régimen específico; no obstante, consideramos que su interpretación resulta compleja en ciertos aspectos y, de hecho, siguen vigentes algunas de las críticas efectuadas a la regulación precedente.

A estos efectos, esta concreta regla continúa suponiendo una tributación excesiva para los profesionales y un obstáculo a la capitalización de las entidades, pues hace tributar en sede del IRPF del socio la práctica totalidad del resultado de la entidad (al menos el 75% del mismo), comportando, en verdad, una vuelta al régimen de transparencia fiscal[67]. En esta línea, y a pesar de encontrarnos ante una norma de aplicación voluntaria, hay que tener en cuenta que los obligados tributarios tenderán a optar por ella por la dificultad que conlleva el empleo de los métodos de valoración de las operaciones vinculadas regulados en la LIS y el temor al inicio de actuaciones comprobadoras por parte de la Administración tributaria[68].

Además, tampoco está justificada la fijación del umbral *mínimo* en la retribución de cada profesional, dado que, en los casos en que no existan asalariados que realicen funciones análogas a las prestaciones de servicios profesionales, se exige para aplicar este régimen que las rentas percibidas sean superiores al quíntuplo del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples –cuantía esta que, al menos, resulta inferior a la prevista en el art. 16.6 del RIS–[69].

A este respecto, no podemos sino suscribir las palabras de Navarro Egea acerca del artículo 16.6 del RIS, para quien el legislador introdujo «una serie de condicionantes en la organización de la actividad económica desarrollada por la sociedad que difícilmente se justifican desde los principios de neutralidad fiscal y libertad de empresa», pues late la sospecha de que «la sociedad es un instrumento para evitar que la renta generada por la actividad profesional tribute

---

66 Cfr. Mellado Benavente, F. M. (coord.): *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, CISS-Wolters Kluwer, Madrid, 2014, pág. 660. Por su parte, Falcón y Tella [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 11] ha venido a considerar que la presunción del artículo 16.6 del RIS debía aplicarse también cuando se crease una *cadena de sociedades profesionales*, pero sin que la misma quedara diluida por ello.

67 Cfr. Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales*, *op. cit.*, pág. 36; García Novoa, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 103; Calvo Vérgez, J.: «Tributación de las operaciones vinculadas: El caso específico de las sociedades profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 247, 2011, pág. 23; Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, págs. 383; Mellado Benavente, F. M. (coord.): *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, *op. cit.*, pág. 660.

68 Cfr. Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales*, *op. cit.*, pág. 36.

69 *Vid*. Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 383.

en el IRPF de los socios profesionales», según se deduce de la exigencia de la existencia de medios materiales y humanos o de la fijación de un cuantía mínima de retribución de estos sujetos[70].

En suma, la nueva regulación del ISoc no ha solucionado muchos de los problemas que presenta el régimen de operaciones vinculadas en relación con las entidades profesionales, aunque no debe perderse de vista que la LIS comporta una importante modulación, en la medida en que el perímetro de vinculación se amplía hasta el 25 % de participación en la sociedad, circunstancia esta que evitará la aplicación de este régimen en numerosas ocasiones.

5. LA PROBLEMÁTICA ACERCA DE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES POR PARTE DE PROFESIONALES

Ya para finalizar el presente trabajo debemos hacer alusión a ciertas prácticas efectuadas en el ámbito de las sociedades de profesionales que han venido siendo consideradas fraudulentas por parte de la Administración tributaria, resultando complejo deslindar los supuestos de verdadero *fraude* de las lícitas *economías de opción*. Así, en línea de principio, los profesionales pueden decidir desarrollar sus actividades a través de una sociedad en régimen de dependencia –esto es, con un contrato laboral– o percibiendo rendimientos de actividades económicas o dividendos, decisión esta que se enmarca en el legítimo ejercicio a la *libertad de empresa* (art. 38 Constitución Española)[71].

Ahora bien, la AEAT –a través de la Nota de 26 de marzo de 2009 del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria sobre «Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales»– vino ya a mostrar su preocupación acerca de los contribuyentes que prestan servicios mediante *sociedades profesionales interpuestas* con el objeto de disminuir o diferir la tributación de las operaciones efectuadas, empleando mecanismos tales como el remansamiento de rentas, el *splitting*[72] o la incorrecta deducción de gastos no afectos a la actividad.

Más en concreto, y dejando aparte esta última cuestión, nos referimos a la hipótesis en que los profesionales perciben retribuciones por sus servicios a través de la emisión de facturas por *sociedades interpuestas*, las cuales cuentan con medios materiales y humanos escasos o nulos, evitando así

---

70 Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, págs. 382 y 383.

71 Cfr. Navarro Egea, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 355. En esta línea, véanse los trabajos de García Novoa, C.: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2006, págs. 9 y ss. y Ruiz Hidalgo, C.: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *op. cit.*, pág. 54.

72 De acuerdo con la Nota citada en el texto, ello se consigue «al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del profesional, el futuro reparto de renta a los mismos permite una futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería (progresividad del IRPF) de haber tributado estas rentas directamente en el socio profesional».

la tributación en el IRPF del profesional de los rendimientos obtenidos en el ejercicio de la actividad de que se trate y la aplicación de los respectivos tipos de retención en el momento de su abono.

En situaciones como las descritas, la Administración tributaria ha apreciado en ocasiones la existencia de una *simulación relativa* en la creación de la entidad de intermediación[73], haciendo tributar los rendimientos obtenidos por los profesionales en el IRPF de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, regularizando en su caso las declaraciones del IVA e imponiendo la correspondiente sanción tributaria[74]. De hecho, tal criterio ha sido reafirmado en sede jurisdiccional, indicándose que «Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios profesionales (...) a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional»[75].

Empero, cabe distinguir el supuesto anterior de aquellos en que nos encontramos ante una *economía de opción*, lo cual resulta esencial –según recuerda Merino Jara– por cuanto comporta deslindar entre actuaciones lícitas e ilícitas, existiendo una gran inseguridad jurídica en relación con las sociedades de profesionales, debido a la ausencia de un cuerpo de doctrina jurisprudencial suficiente para despejar las incógnitas habidas en esta sede[76]. Así, es evidente que la deducción de gastos no afectos a la actividad del profesional constituye una actuación irregular, pero no ocurre lo mismo en relación con la posibilidad de que los profesionales creen entidades que se integren, a su vez, en el seno de otra sociedad.

---

73 La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de marzo de 2013 (NFJ050559) ha venido a señalar, en un caso como el expuesto en el texto, que «los servicios que se dicen prestados por las que denomina sociedades interpuestas se corresponden con servicios prestados por personas físicas, socios, tratando de escapar del mayor tipo impositivo que grava las rentas de las personas físicas respecto de las jurídicas, evitando igualmente realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el Tesoro». Por tanto, en esta hipótesis existe una simulación relativa para crear «un doble y simultáneo sistema retributivo a favor del socio y a favor de aquella sociedad de intermediación, participada por el socio», con el objeto de disminuir la retención y la tributación final de los socios, sin que ello nada añada al servicio de cada abogado.

74 Cfr. García Novoa, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, págs. 23 y 24.

75 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de mayo de 2014 (JT 2014\1334). *Vid*., asimismo, Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012 (JUR 2013\21087) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de mayo de 2014 (JT 2014\1383).

76 Merino Jara, I.: «Sociedades profesionales: simulación y economía de opción», *Documento del Gabinete de Estudios de la AEDAF* (recurso digital), 2013, pág. 5. Así, el Tribunal Supremo ha recordado que «No cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución) un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa» [Sentencia de 18 de marzo de 2013 (NFJ050588)].

A estos efectos, la creación de entidades interpuestas por parte de los profesionales no resulta, a priori, contraria a derecho, y así lo ha venido a entender PEDREIRA MENÉNDEZ, para quien la práctica aquí examinada no presenta inconveniente alguno desde el punto de vista legal, siendo posible la creación de estas sociedades con la finalidad de atenuar la tributación o dividirla entre el grupo familiar[77].

En idéntico sentido, FALCÓN Y TELLA ha puesto de relieve que el ejercicio de los profesionales a través de entidades resulta lícito, siendo la única vía de reacción que puede emplear la Inspección de los tributos, en caso de abuso, el régimen de *operaciones vinculadas*, y «Ello es así incluso cuando los profesionales constituyen una sociedad propia (...) para participar en una sociedad profesional más amplia, que es la que se relaciona con los clientes. La existencia de esa sociedad "interpuesta" se podrá desconocer a efectos fiscales cuando encubra una relación laboral entre el profesional (persona física) y la sociedad que se relaciona con los clientes, pero no cuando la relación es de naturaleza mercantil»[78]. A mayor abundamiento, en opinión del autor ahora citado, debe tenerse en cuenta que la realización de actividad profesional no requiere ni empleados, ni activos afectos, con independencia de que sea una persona física o jurídica quien desarrolle la misma[79].

En consecuencia, a nuestro juicio la Administración tributaria no puede llevar a cabo regularizaciones indiscriminadas contra este tipo de entidades, sino que deberá probar de forma efectiva cada una de las actuaciones que considere fraudulentas, de conformidad con los criterios plasmados por la jurisprudencia comunitaria[80]. Más en concreto, entendemos que para regularizar la situación tributaria de aquellos profesionales que crean sociedades interpuestas para facturar sus servicios tiene que acreditarse de modo inexcusable la concurrencia de una *simulación* o *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* ante la ausencia de un motivo económico válido en el susodicho proceder (arts. 15 y 16 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)[81].

---

77 PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 124.

78 FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 9.

79 FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *op. cit.*, págs. 7 y 8.

80 *Vid*. Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012 (NFJ046601) en un caso en el cual, existiendo una sociedad de abogados, cada uno de ellos ostentaba una entidad interpuesta que facturaba a la entidad matriz. En este sentido, en el ámbito del IVA, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) *Halifax* [Asunto C-255/02 (NFJ021677)] (TJCE 2006\383) vino ya a señalar que «La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal».

81 Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 26; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 124. Así, GARCÍA NOVOA considera que tal proceder exige a la Administración una labor probatoria suficiente,

Bibliografía

Alarcón García, E. [2012]: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?», *Quincena Fiscal*, núm. 14.

Andrés Aucejo, E. [2008]: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 31.

Badás Cerezo, J. y Marco Sanjuán, J. A. [2013]: *Renta y patrimonio 2013*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid.

Bas Soria, J. [2007]: «Las sociedades profesionales», *RCyT*. CEF, núm. 292.

Caamaño Anido, M. [2014]: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT*. CEF, núm. 380.

Calvo Vérgez, J. [2011]: «Tributación de las operaciones vinculadas: El caso específico de las sociedades profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 247.

De Luis Díaz de Monasterio-Guren, F. [2008]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en AA. VV., *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley, Madrid.

Falcón y Tella, R. [2009]: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18.

– [2009]: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19.

García Berro, F. [2013]: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», en Cubero Truyo, A. (dir.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

García Novoa, C. [2006]: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12.

– [2009]: «La deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 8.

– [2010]: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2.

– [2013]: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *Papers AEDAF*, núm. 10.

Lozano Serrano, C. [2001]: «La transparencia fiscal», *Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia tributaria*, núm. 17.

Martín Domínguez, M.ª E. [2009]: «Consideraciones de índole fiscal para el socio profesional tras la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *Hacienda Canaria*, núm. 28.

puesto que el mismo solo puede llevarse a término acudiendo «a alguno de los instrumentos anti-elusivos previstos en la Ley General Tributaria, singularmente al conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15, probando que las sociedades son notoriamente artificiosas o impropias o que de su utilización no van a resultar efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal, o la simulación del artículo 16 de la Ley codificadora».

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2008]: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2.

– *El régimen fiscal de las sociedades profesionales* (recurso digital consultado en *http://www.asesores.org/pdf/formacion32.pdf*).

MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.) [2014]: *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, CISS-Wolters Kluwer, Madrid.

MERINO JARA, I. [2013]: «Sociedades profesionales: simulación y economía de opción», Documento del Gabinete de estudios de la AEDAF (recurso digital consultado en *http://www.atsa.es/FitxersWeb/39247/AEDAF_RIA25_2013_D_Sociedades_profesionales.pdf*).

NAVARRO EGEA, M. [2012]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en SÁNCHEZ RUIZ, M. (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2014]: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162.

RUIZ HIDALGO, C. [2012]: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *Quincena Fiscal*, núm. 20.

SÁNCHEZ HUETE, M. Á. [2010]: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2012]: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT*. CEF, núm. 350.

TRIBUTACIÓN

ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IRPF POR LA LEY 26/2014 DE REFORMA DE LA LEY 35/2006

Roberto Alonso Alonso
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El pasado viernes 28 de noviembre se publicó en el BOE la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

En el presente comentario se examinan las distintas modificaciones aprobadas con la Ley 28/2014, que se delimitan de acuerdo con la estructura de la Ley del IRPF para una mejor comprensión, acompañadas de casos prácticos en los aspectos más conflictivos. Como se podrá observar se **producen importantes modificaciones en la tributación por IRPF: unas a favor del contribuyente**, como la bajada de tipos de gravamen o el incremento de algunos beneficios fiscales, como es el incremento de los mínimos personales y familiares, la creación de una reducción para trabajadores autónomos de menores recursos, la deducción a favor de familias numerosas; **y otras a favor de una mayor recaudación por parte de la Administración tributaria**, como la limitación a 180.000 euros máximos de la exención por las indemnizaciones percibidas por despido, la eliminación de la exención por dividendos, la supresión de los coeficientes de actualización, el establecimiento de una cuantía máxima del valor de transmisión de 400.000 euros para poder aplicar los coeficientes de abatimiento en la transmisión de determinados elementos patrimoniales, la minoración de las aportaciones a planes de pensiones, la creación de un impuesto de salida en caso de residentes que se trasladen fuera de España y la supresión de la deducción por alquiler de vivienda.

Palabras claves: reforma del IRPF 2015 y Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

ANALYSIS OF THE AMENDMENTS INTRODUCED TO PERSONAL INCOME TAX BY LAW 26/2014, WHICH AMENDS LAW 35/2006

Roberto Alonso Alonso

Abstract

Last Friday 28 November, it was published in BOE the Law 26/2014, of November 27, which modifies Personal Income Tax Law 35/2006, of November 28, among others.

In the present paper, the different amendments enacted by Law 28/2014 are examined according to the current Personal Income Tax Law structure for sake of a better comprehension, together with some practical cases in the most conflict situations.

As it will be noticed, **important amendments with regard to Personal Income Tax are made: some in favour of the taxpayers**, such as the reduction of the tax rates or the increase of certain personal & family rebates applicable, the creation of a new reduction for low earnings self-employed and the new deductions for large families. **On the other hand, other measures to increase the tax collection**, such as the 180.000 euro cap exemption to compensations granted for employment termination, the elimination of the dividend exemption, the deletion of the step-up coefficient, the 400.000 euro cap to apply the amortization coefficient on certain asset sales, the reduction of the payments into the pension fund schemes, the creation of an exit tax for residents shifted to other jurisdictions and the deletion of the rent deduction.

Keywords: Personal Income Tax 2015 reform and Law 26/2014, of November 27.

Sumario

I. Introducción

II. Aspectos materiales de la sujeción al impuesto

1. Indemnización por despido o cese del trabajador
2. Becas para estudios y becas para formación de investigadores
3. Planes de Ahorro a Largo Plazo (PALP)
4. Constitución de rentas vitalicias aseguradas mediante Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)
5. Exención mínima por dividendos y participaciones en beneficios
6. Rendimientos del trabajo por prestaciones obtenidas en forma de renta por personas con discapacidad
7. Tripulantes de determinados buques de pesca

III. Aspectos personales de la sujeción al impuesto

1. Entidades en régimen de atribución de rentas
   - A. Que tengan personalidad jurídica por hacer públicos sus pactos
   - B. Que tengan objeto mercantil
2. Régimen de individualización de rentas

IV. Aspectos temporales de la sujeción al impuesto

1. Imputación temporal de las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas
2. Pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados

V. Rendimientos del trabajo personal

1. Imputación fiscal de los contratos de seguro que, al margen de los de naturaleza colectiva, cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad
2. Rendimientos del trabajo en especie
   - A. Rendimientos del trabajo en especie exonerados de gravamen
   - B. Reglas de valoración de las retribuciones en especie
3. Reducción por irregularidad. Regímenes transitorios
   - A. Modificaciones introducidas en las reglas de aplicación de la reducción por irregularidad sobre los rendimientos íntegros del trabajo personal
   - B. Regímenes transitorios
4. Gastos deducibles
5. Reducciones del rendimiento neto

VI. Rendimientos del capital inmobiliario

1. Reducción del rendimiento neto procedente del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda
2. Reducción por irregularidad. Régimen transitorio

VII. Rendimientos del capital mobiliario

1. Supuestos que no tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario
2. Distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones y reducciones de capital con devolución de aportaciones a los socios
    A. Distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no cotizados
    B. Reducciones de capital con devolución de aportaciones correspondientes a valores no cotizados
3. Seguros de capital diferido
4. Rendimientos derivados de seguros cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario
5. Reducción por irregularidad. Régimen transitorio
6. Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999
7. Supresión de la compensación por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con periodo de generación superior a dos años

VIII. Rendimientos de actividades económicas

1. Calificación como rendimientos de actividades económicas
    A. Socios de sociedades profesionales
    B. Arrendamiento inmobiliario
2. Gastos fiscalmente deducibles en el método de estimación directa
3. Ámbito de aplicación del método de estimación objetiva
4. Reducción por irregularidad. Régimen transitorio
5. Reducciones del rendimiento neto por el desarrollo de determinadas actividades económicas en estimación directa

IX. Ganancias y pérdidas patrimoniales

1. Extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes
2. Cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales
    A. Supresión de los coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles
    B. Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994
3. Derechos de suscripción preferente desgajados de valores cotizados

4. Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de licencias de autotaxi por contribuyentes en el método de estimación objetiva
5. Exención por reinversión de ganancias patrimoniales

X. Determinación de la base imponible: clases de renta. Integración y compensación de rentas

1. Rentas del ahorro
2. Integración y compensación de rentas en la base imponible general
3. Integración y compensación de rentas en base imponible del ahorro
4. Régimen transitorio

XI. Determinación de la base liquidable. Reducciones en la base imponible

1. Reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos
2. Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

XII. Determinación de la cuota íntegra. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares y escalas de gravamen

1. Mínimos personales y familiares
2. Escalas de gravamen

XIII. Determinación de la cuota líquida. Deducciones de normativa estatal

1. Deducciones de la cuota que se suprimen o cuyo régimen se mantiene inalterado
2. Deducciones en actividades económicas. Deducción por inversión de beneficios en empresas de reducida dimensión
3. Deducciones por donativos y otras aportaciones
4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

XIV. Determinación de la cuota diferencial y del resultado de la declaración

XV. Regímenes especiales

1. Imputación de rentas inmobiliarias
2. Transparencia fiscal internacional
3. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español
4. Instituciones de inversión colectiva
5. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

XVI. Gestión del impuesto

1. La obligación de declarar
2. Pagos a cuenta
3. Otras obligaciones formales y de información

I. INTRODUCCIÓN

El 14 de marzo de 2014 se presentó al Consejo de Ministros el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema tributario español, que se elabora y formula con el planteamiento básico y objetivo general de procurar un desplazamiento de la carga tributaria desde la imposición directa y las contribuciones sociales a la imposición indirecta y medioambiental, y se concreta en una serie de propuestas dirigidas a la recomposición de las bases y de la capacidad recaudatoria de todos los tributos, drenadas en la actualidad por las numerosas exenciones, bonificaciones y deducciones que resultan aplicables, además de pretender su simplificación y homogeneización territorial.

Con este precedente, el Gobierno, en el Consejo de Ministros del 20 de junio de 2014, aprobó el Anteproyecto de Ley de Reforma del IRPF y, previos los preceptivos trámites administrativos de información pública y dictámenes de órganos consultivos, en el Consejo de Ministros del 1 de agosto de 2014 el Proyecto de Ley de Reforma del IRPF, que se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 6 de agosto de 2014.

Tras la preceptiva tramitación parlamentaria, con fecha 28 de noviembre de 2014, ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante Ley del IRPF), el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Tras esta reforma de la Ley del IRPF, se mantiene la estructura básica del impuesto, pero se introducen una pluralidad de modificaciones que responden, según la exposición de motivos, a un triple objetivo:

- Minorar la carga tributaria soportada por los contribuyentes, con especial incidencia para los perceptores de rendimientos del trabajo y de actividades económicas de renta más baja, y para quienes soporten mayores cargas familiares.
- Suprimir incentivos fiscales de forma generalizada para todos los contribuyentes.
- Fomentar el ahorro a largo plazo.

Dichas modificaciones entran en vigor con carácter general el 1 de enero de 2015 (aun cuando en determinados aspectos con un ámbito temporal de aplicación diferido implementan medidas que se completan en dos etapas, como, por ejemplo, las escalas de gravamen), pero existen algunas excepciones significativas que hacen referencia a los cuatro aspectos siguientes:

- Al nuevo régimen de exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador que, en cuanto que es una medida con claro efecto anuncio, ha entrado en vigor al día siguiente de la publicación de la Ley 26/2014 en el BOE (esto es el 29 de noviembre de 2014), produciendo efectos jurídicos a partir del 1 de agosto de 2014.
- A las modificaciones que afectan al método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2016.
- Al cambio en la sujeción pasiva de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, que, junto con el triple régimen transitorio que se articula, también entrarán en vigor el 1 de enero de 2016.
- Al nuevo tratamiento que se dispensa a la transmisión de derechos de suscripción preferente desgajados de acciones cotizadas en mercados organizados, que entrará en vigor el 1 de enero de 2017.

Abordamos a continuación el estudio de las numerosas modificaciones introducidas por el artículo primero (que consta de 98 apartados) de la Ley 26/2014, de Reforma del IRPF, y lo hacemos siguiendo el propio articulado de la Ley del IRPF, toda vez que, como se ha dicho, la reforma planteada mantiene su estructura básica así como la del propio impuesto.

II. ASPECTOS MATERIALES DE LA SUJECIÓN AL IMPUESTO

En relación con los supuestos de exención contemplados en el artículo 7 de la Ley del IRPF se introducen las seis modificaciones siguientes:

1. INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO O CESE DEL TRABAJADOR

Se modifica la letra e) del artículo 7 de la Ley del IRPF, que regula el régimen de exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, para establecer un límite absoluto al importe de la exención que se cuantifica en 180.000 euros. Esto es, sigue vigente el régimen de exención actualmente aplicable, pero operando un límite máximo para la exención de 180.000 euros.

A este respecto, recordemos que las indemnizaciones por despido o cese del trabajador están exentas en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias. Si bien, para los despidos colectivos del artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y para los despidos objetivos por amortización de puesto de trabajo a los que se refiere la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores, cuando unos y otros estén basados en causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor, estará exenta la cuantía de la indemni-

zación percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente. Pues bien, con la modificación introducida, además del límite marcado por referencia a la normativa laboral, se establece un límite cuantitativo específico de naturaleza fiscal.

Ahora bien, es esta una medida que, cuando se propuso, con la aprobación por el Gobierno del Proyecto de Ley de Reforma del IRPF, incorporó un importante efecto anuncio, por lo que, como antes se ha señalado, se ha dispuesto su entrada en vigor al día siguiente de la publicación en el BOE de la Ley 26/2014, de Reforma del IRPF, con la pretensión de que, al publicarse la norma antes del 31 de diciembre, como así ha sucedido, extienda sus efectos ya en 2014. Esto, no obstante, para evitar su aplicación retroactiva a indemnizaciones anteriores a la aprobación por el Gobierno del Proyecto de Ley de Reforma del IRPF, el 1 de agosto de 2014, se ha añadido un apartado 3 a la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF para establecer que el nuevo límite cuantitativo de 180.000 euros no resultará de aplicación:

- Con carácter general, a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad al 1 de agosto de 2014.
- A los despidos o ceses que, producidos a partir de 1 de agosto de 2014, se deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado o de un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del periodo de consultas a la autoridad laboral, en ambos casos con anterioridad a dicha fecha.

EJEMPLO 1

Sea un contribuyente que ve extinguida su relación laboral como consecuencia de su cese por causas económicas y en virtud de un expediente de regulación de empleo que, iniciado en octubre de 2014, es autorizado el 12 de febrero de 2015. Su salario en la empresa viene siendo de 200 euros/día y ha trabajado durante 30 años en la misma. Ha recibido una indemnización de 270.000 euros, a razón de 45 días de salario por año trabajado (45 × × 200 × 30 = 270.000).

Solución

Según el Estatuto de los Trabajadores, este contribuyente tendría derecho a una indemnización de 20 días de salario por año trabajado (20 × 200 × 30 = 120.000), con un máximo de 12 mensualidades (12 × 200 × 30 = 72.000).

Ahora bien, en un principio, estaría exenta la indemnización que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio para los despidos improcedentes [II. 7 e), segundo párrafo,

.../...

.../...

de la Ley del IRPF]. A estos efectos, para los contratos iniciados antes del 12 de febrero de 2012 (fecha de entrada en vigor de la reforma laboral), como es el caso, la indemnización exenta se calculará sobre la base de 45 días de salario por año de trabajo hasta dicha fecha y a razón de 33 días por año trabajado a partir de la misma, prorrateándose en ambos casos por meses los periodos de tiempo inferiores al año. En nuestro caso:

$$[(45 \times 200 \times 27) + (33 \times 200 \times 3)] = 262.800 \text{ euros}$$

El límite máximo se establece en 720 días (24 meses), salvo que del cálculo de la parte de la indemnización exenta correspondiente al periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase una cuantía más elevada al computarse un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este importe como tope, sin que en ningún caso pueda ser superior a 42 mensualidades. En nuestro caso:

$$(45 \times 200 \times 27) = 243.000 > 144.000 = (720 \times 200)$$

$$\text{Límite: } (42 \times 200 \times 30) = 252.000 \text{ euros}$$

En principio, con la normativa vigente anterior a la reforma, la indemnización exenta sería de 243.000 euros, al no superar el límite de 252.000 euros. Ahora bien, tras la reforma, resultará de aplicación el límite absoluto a la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador que se cifra en 180.000 euros. Por tanto, los 270.000 euros percibidos en concepto de indemnización por despido tributarán como sigue:

- 180.000 euros como renta sujeta y exenta del IRPF [art. 7 e) de la Ley del IRPF], siempre que se verifiquen los requisitos del artículo 1 del Reglamento del IRPF que, en cuanto no contravienen la nueva normativa, continuaría resultando de aplicación.
- Los 90.000 euros restantes como renta sujeta y no exenta tributarán como rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años (los 30 años de duración de la relación laboral) con derecho a una reducción por irregularidad del 30 %, en los términos que más adelante se comentan (art. 18.2 y 3 de la Ley del IRPF).

2. BECAS PARA ESTUDIOS Y BECAS PARA FORMACIÓN DE INVESTIGADORES

Se modifica la letra j) del artículo 7 de la Ley del IRPF, que establece el régimen de exención de las becas para estudios y para formación de investigadores, para extender la exención a las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

3. PLANES DE AHORRO A LARGO PLAZO (PALP)

Se da nueva redacción a la letra ñ) del artículo 7 de la Ley del IRPF (que hasta el 31 de diciembre de 2012 regulaba la exención de las ganancias obtenidas por los premios derivados de determinadas loterías y apuestas, estando a partir de dicha fecha vacía de contenido) para establecer la exención de los rendimientos positivos del capital mobiliario (no de los negativos) generados a través de un doble instrumento financiero que se crea y regula por la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del IRPF, a la que se da nueva redacción a tales efectos:

- El denominado Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP), concebido como un seguro de vida individual con cobertura de supervivencia o fallecimiento.
- La denominada Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP), concebida como un contrato bancario de depósito de dinero.

La regulación financiera de ambos instrumentos de ahorro a largo plazo presenta las siguientes características básicas:

- Las aportaciones se limitan a 5.000 euros anuales.
- Un mismo contribuyente no pude tener abierto de forma simultánea más de un PALP, cualquiera que sea su naturaleza (seguro o depósito), si bien se permite la posibilidad de cambiar la instrumentación de un PALP entre seguros individuales de vida y depósitos constituidos en cuentas individuales, sin necesidad de extinguir el plan, en los términos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.
- No se puede disponer del capital resultante del PALP antes de transcurridos cinco años desde la apertura del mismo (cuando se satisface la primera prima o cuando se realiza la primera aportación).
- Cualquier disposición anticipada o la superación del límite de aportación anual determinará la extinción del PALP y la consiguiente pérdida de la exención con la obligación de integrar en la base imponible del ahorro todos los rendimientos generados durante la vigencia del PALP, lo que deberá tener lugar en el periodo impositivo en el que se produzca el incumplimiento, debiéndose practicar la retención correspondiente por parte de la entidad pagadora al 19 % (20 % en 2015).
- Los rendimientos negativos del capital mobiliario que se obtengan durante la vigencia o a la extinción del PALP se imputarán, en la parte que exceda de la suma de los rendimientos positivos que hubieran resultado exentos, al periodo impositivo en el que se produzca la extinción, en todo caso.

Indicar que ambos productos financieros deben garantizar la recuperación de, al menos, el 85 % de las cantidades aportadas o depositadas (cuando la garantía sea inferior al 100 %, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de, al menos, un año), permitiéndose la movilidad sin tributación entre los SIALP y las CIALP bajo el cumplimiento de determinados requisitos, como ya se ha señalado.

4. CONSTITUCIÓN DE RENTAS VITALICIAS ASEGURADAS MEDIANTE PLANES INDIVIDUALES DE AHORRO SISTEMÁTICO (PIAS)

La letra v) del artículo 7 de la Ley del IRPF viene declarando exentas las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas provenientes de PIAS. Este tipo de producto financiero de fomento del ahorro a largo plazo, que son los PIAS, tiene así reconocida la exención de la rentabilidad acumulada siempre que el capital final se destine a la constitución de una renta vitalicia asegurada y su regulación financiera se contiene en la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF.

De la regulación financiera de los PIAS contenida en la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF pueden destacarse las tres características básicas siguientes:

- El importe de las primas está limitado a 8.000 euros anuales.
- El montante global máximo de primas aportadas se eleva a 240.000 euros.
- En el momento de constitución de la renta vitalicia asegurada la primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a diez años.

La disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF, por su parte, regula la transformación en PIAS, susceptibles de la exención ahora comentada, de determinados contratos de seguro de vida formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2007, siempre que concurran una serie de requisitos y ciertas cautelas equiparables a las características básicas de los PIAS.

Pues bien, en este contexto se modifica la letra g) de la disposición adicional tercera y el apartado primero de la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF, para reducir la antigüedad mínima de los PIAS de diez a cinco años.

La reducción de la antigüedad de los PIAS resultará de aplicación también a los formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a cuyos efectos se añade una nueva disposición transitoria trigésima primera a la Ley del IRPF que, además, viene a disponer que no tendrá efectos tributarios sobre el tomador la transformación de PIAS (o de contratos de seguro de los regulados en la citada disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF), formalizados antes del 1 de enero de 2015, con la exclusiva finalidad de anticipar la constitución de la renta vitalicia asegurada de acuerdo con el nuevo requisito de antigüedad de cinco años.

5. EXENCIÓN MÍNIMA POR DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS

Se suprime la letra y) del artículo 7 de la Ley del IRPF, para eliminar la exención mínima de 1.500 euros anuales prevista en relación con los rendimientos obtenidos por la participación

en fondos propios de cualquier tipo de entidad, percibidos en forma de dividendos, prima de asistencia a juntas o participación en beneficios.

6. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO POR PRESTACIONES OBTENIDAS EN FORMA DE RENTA POR PERSONAS CON DISCAPACIDAD

La letra w) del artículo 7 de la Ley del IRPF viene declarando exentos, con el límite conjunto de hasta un importe máximo anual de tres veces el Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples (IPREM), los siguientes rendimientos del trabajo percibidos por personas con discapacidad:

- Los correspondientes a prestaciones, percibidas en forma de renta, derivadas de aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.
- Los derivados de aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

Pues bien, se modifica la letra w) del artículo 7 de la Ley del IRPF con el único objeto de elevar el límite cuantitativo con que operan ambas exenciones. Así, se establece claramente que el límite cuantitativo de hasta un importe máximo anual de tres veces el IPREM operará individualmente para cada uno de los dos supuestos de exención contemplados.

7. TRIPULANTES DE DETERMINADOS BUQUES DE PESCA

Al margen de las modificaciones introducidas en los supuestos de exención contemplados en el artículo 7 de la Ley del IRPF, se añade una nueva disposición adicional cuadragésima primera a la misma para establecer una exención del 50 % de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada por los tripulantes de buques que pesquen túnidos o especies afines y cumplan determinadas condiciones.

III. ASPECTOS PERSONALES DE LA SUJECIÓN AL IMPUESTO

1. ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Se da nueva redacción al apartado 3 del artículo 8 de la Ley del IRPF, para adecuarlo a las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el ámbito de sujeción pasiva de este último, que establece que las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, el artículo 7.1 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades señala como contribuyentes de este impuesto a: «Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil». Luego, a sensu contrario, serán contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tradicionalmente vienen tributando en el IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

Dos son, pues, los requisitos para que las sociedades civiles sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades:

A. Que tengan personalidad jurídica por hacer públicos sus pactos

Hasta ahora la inclusión «en todo caso» (con la salvedad de las SAT) de las sociedades civiles con personalidad jurídica en el ámbito del IRPF, a través del régimen de atribución de rentas, traslucía la desconfianza del legislador hacia unas sociedades en las que no hay criterios claros sobre cuándo alcanzan la personalidad jurídica, y en las que la publicidad registral no aparece con la misma intensidad que en las sociedades mercantiles. Por lo que, presumiéndose la existencia de menos garantías frente a terceros, se recelaba de la mayor facilidad para la interposición de sociedades civiles para buscar la tributación por el Impuesto sobre Sociedades eludiendo la correspondiente al IRPF.

Con la reforma parecen superarse tales reticencias y recelos, y ahora lo que se pretende es expulsar del ámbito de la sujeción pasiva del IRPF a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil con la doble pretensión, al parecer, de reducir de manera indirecta el ámbito de aplicación del régimen de módulos del método de la estimación objetiva y de evitar nichos de elusión contributiva a través de formas organizativas que permitan la aplicación de un *splitting* fáctico.

B. Que tengan objeto mercantil

La cuestión está en determinar qué se entiende por objeto mercantil, que podría cohonestarse con la existencia de ánimo de lucro. En todo caso, recordemos que el artículo 326 del Código de Comercio establece que: «No se reputarán mercantiles:

1.º Las compras de efectos destinados al consumo del comprador o de la persona por cuyo encargo se adquirieren.

2.º Las ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en las que les paguen las rentas.

3.º Las ventas que, de los objetos construidos o fabricados por los artesanos, hicieren estos en sus talleres.

4.º La reventa que haga cualquier persona no comerciante del resto de los acopios que hizo para su consumo».

Ahora bien, en el Anteproyecto de Ley de Código Mercantil se aborda esta cuestión en los siguientes términos:

«Ámbito de aplicación

Artículo 001-1. *Objeto del Código Mercantil.*

En el marco constitucional de la economía de mercado, el presente Código contiene las normas mercantiles que regulan el mercado de bienes y servicios en todo el territorio español, el estatuto de las personas incluidas en su ámbito y las actividades desarrolladas en el mercado.

Artículo 001-2. *Ámbito subjetivo.*

1. A los efectos de este Código son operadores del mercado y quedan sujetos a sus normas:

a) Los empresarios. Se consideran empresarios:

1.º Las personas físicas que ejerzan o en cuyo nombre se ejerza profesionalmente una actividad económica organizada de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, incluidas las actividades agrarias y las artesanales.

2.º Las personas jurídicas que tengan por objeto alguna de las actividades indicadas en el número anterior.

3.º Las sociedades mercantiles, cualquiera que sea su objeto.

b) Las personas físicas que ejerzan profesionalmente y en nombre propio una actividad intelectual, sea científica, liberal o artística, de producción de bienes o de prestación de servicios para el mercado.

c) Las personas jurídicas que, aun no siendo empresarios y con independencia de su naturaleza y objeto, ejerzan alguna de las actividades expresadas en este artículo, así como los entes no dotados de personalidad jurídica cuando por medio de ellos se ejerza alguna de esas actividades.

2. Se consideran operadores del mercado las sociedades o entidades no constituidas conforme al Derecho español que ejerzan en España alguna de las actividades expresadas.

Artículo 001-3. *Ámbito objetivo.*

1. Son mercantiles y quedan sujetos a las normas del presente Código:

a) Los actos y contratos en que intervenga un operador del mercado sujeto a este Código conforme al artículo 001-2 y cuyo contenido principal pertenezca a las correspondientes actividades expresadas en ese artículo.

b) Los actos y contratos que, por razón de su objeto o del mercado en que se celebren, el Código califica de mercantiles.

c) Los actos de competencia en el mercado.

2. Cuando en los actos y contratos referidos en el apartado anterior intervenga un consumidor, la aplicación de las normas de este Código se hará sin perjuicio de la legislación protectora de los consumidores».

La entrada en vigor del nuevo régimen de sujeción pasiva de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil se retrasa para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria 34 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, articulándose un triple régimen transitorio al respecto:

- En primer lugar, se modifica la disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF para establecer un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016.
- En segundo lugar, la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto.
- Por último, se añade una nueva disposición transitoria trigésima a la Ley del IRPF para establecer que las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF, podrán seguir aplicando las deducciones por actividades económicas acreditadas a dicha fecha y pendientes de aplicación, siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la Ley del IRPF y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Vemos que, de los cuatro supuestos de hecho que se pueden plantear (socios, personas físicas o jurídicas, de sociedad civil que se extingue y socios, personas físicas o jurídicas, de sociedad civil que pasa a ser contribuyente del Impuesto sobre Sociedades), la disposición transitoria trigésima de la Ley del IRPF solamente contempla uno de ellos, el de las personas físicas contribuyentes del IRPF socios de sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF.

- En todo caso, entendemos que, en el régimen de atribución de rentas del IRPF, el derecho a las deducciones por actividades económicas se «atribuye» o corresponde a los socios, personas físicas o jurídicas, quienes las aplican con los límites establecidos en el impuesto respectivo.

Analizamos a continuación el citado régimen fiscal especial de disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles, cuando se opte por esta alternativa, así como el régimen transitorio aplicable a aquellas otras que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016.

A) Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles

1. Requisitos para la opción.

   Podrán optar por disolverse y liquidarse las sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

   - Que, con anterioridad a 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF.
   - Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.
   - Que en los seis primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación.
   - Que se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil, de acuerdo con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente.

2. Régimen fiscal especial de disolución y liquidación de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil.

   - Exención en el ITPyAJD y en el IIVTNU.
   - A efectos del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR de los socios de la sociedad civil que se disuelve, se establece una regla para determinar el valor fiscal de los activos adquiridos, distintos de los créditos y de la tesorería, que, en ciertos casos, puede determinar, además, la obtención de una renta. La citada regla es la siguiente:

     El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve (determinado en los términos que luego se comentan), se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el importe de los créditos y dinero, o signo

que lo represente, adjudicados. El resultado de tal operativa puede arrojar un saldo positivo, negativo o ser igual a cero, con las siguientes consecuencias:

– **Si el resultado fuese negativo**:

- Dicho resultado se considerará renta para las personas jurídicas y ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro para las personas físicas.
- El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la sociedad que se extingue.

– **Si el resultado fuese cero:**

- Se considerará que no existe renta alguna.
- El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la sociedad que se extingue.

– **Si el resultado fuese positivo:**

- Se considerará que no existe renta alguna.
- El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será el que resulte de distribuir dicho resultado positivo entre los distintos activos adquiridos, en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue, y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la citada sociedad disuelta y liquidada.

Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, cuando hubiera tenido lugar a lo largo de 2016 conforme a los plazos anteriormente señalados, esta tributará por el IRPF en el régimen de atribución de rentas, sin que llegue a adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

Si el proceso de extinción no tiene lugar conforme a los plazos indicados, la sociedad civil pasará a tener la condición de contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016, sin que pueda acogerse al régimen especial de disolución y liquidación que se acaba de comentar.

EJEMPLO 2

Supongamos la sociedad civil «X SC», con personalidad jurídica y objeto mercantil, que, optando por disolverse y liquidarse, se extingue dentro de los plazos señalados en la disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF, presentando el siguiente balance de liquidación:

Activo	Pasivo
Inmueble 1.600,00	Fondos propios 1.200,00
Inmueble 2.400,00	Deudas 600,00
Otros activos mobiliarios 200,00	
Deudores 500,00	
Tesorería 100,00	
Total activo 1.800,00	Total pasivo 1.800,00

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes, cuyas participaciones en la entidad tienen un valor de adquisición de 500 para cada una de ellas, correspondiente tanto a la aportación del inmueble 2 en el momento de su constitución en marzo de 1990 como a la posterior aportación del inmueble 1 en enero de 2000, teniendo un coste de titularidad individual de 100.

Supongamos también que el inmueble 1, que fue aportado el 10 de enero de 2000, tiene un valor de mercado de 1.500, que el inmueble 2, que fue aportado el 20 de marzo de 1990, tiene un valor de mercado de 2.000 y que el resto de activos tienen un valor de mercado igual a su valor contable habiendo sido adquiridos en 2015.

Se han realizado las siguientes adjudicaciones a los socios:

- Socio PF1: Recibe el inmueble 1, la mitad del resto de activos mobiliarios y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 50.
- Socio PF2: Recibe el inmueble 2, la mitad del resto de activos mobiliarios y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 550.

Solución

- Exención en el ITPyAJD y en el IIVTNU.
- Tributación IRPF socio PF1:

Valor adquisición participaciones ..... + 500
Coste de titularidad ..... + 100

.../...

.../...

Deudas adjudicadas	+ 50
Deudores y tesorería (250 + 50)	– 300
Diferencia	+ 350

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 1, que le ha sido adjudicado, tendrá un valor fiscal de (1.500 × 350/1.600) = 328,13 y como fecha de adquisición el 10 de enero de 2000 y el resto de activos adjudicados tendrán un valor fiscal de (100 × 350/1.600) = 21,87 considerándose adquiridos en 2015.

- Tributación IRPF socio PF2:

Valor adquisición participaciones	+ 500
Coste de titularidad	+ 100
Deudas adjudicadas	+ 550
Deudores y tesorería (250 + 50)	– 300
Diferencia	+ 850

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 2, que le ha sido adjudicado, tendrá un valor fiscal de (2.000 × 850/2.100) = 809,52 y como fecha de adquisición el 20 de marzo de 1990 y el resto de activos adjudicados tendrán un valor fiscal de (100 × 850/2.100) = 40,48 considerándose adquiridos en 2015.

B) Régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que pasan a tributar como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016.

La disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto. Sucintamente:

- Las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en régimen de atribución de rentas, no integradas en base imponible a 1 de enero de 2016, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del primer periodo impositivo iniciado a partir de dicha fecha.
- Los cambios de criterio de imputación temporal que pudieran resultar de aplicación en ningún caso comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar ni que se computen doblemente.

- Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015:

  – Los beneficios distribuidos, obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que los reparta y su régimen de tributación en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

    - Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR con establecimiento permanente, no se integrarán en la base imponible, no estando sujetos a retención o ingreso a cuenta.
    - Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, tendrán el tratamiento que corresponda según el texto refundido de la Ley del IRNR.

  – Rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten y su régimen de tributación en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

    - Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará una ganancia o pérdida patrimonial, a integrar en la base imponible del ahorro, por diferencia entre el valor de adquisición y titularidad y el valor de transmisión de la participación. El valor de adquisición y titularidad se estimará integrado:

      * Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
      * Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad, tributando en el régimen de atribución de rentas.
      * Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.

    - Cuando el transmitente sea contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
    - Cuando el transmitente sea contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del IRNR.

- Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015:

  – Se entenderá a efectos fiscales que, a 1 de enero de 2016, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

  – El valor de las participaciones sociales a 1 de enero de 2016, adquiridas con anterioridad a dicha fecha, se determinará considerando que la totalidad de los fondos propios está formada por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

2. RÉGIMEN DE INDIVIDUALIZACIÓN DE RENTAS

Se modifican los apartados 3 y 5 del artículo 11 de la Ley del IRPF, al objeto de desvincular el régimen de individualización de los rendimientos del capital y de las ganancias y pérdidas patrimoniales de las reglas sobre titularidad jurídica de bienes y derechos establecidas en la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En efecto, se establece que los rendimientos del capital y las ganancias y pérdidas patrimoniales se entenderán obtenidas por quienes sean titulares de los bienes y derechos que los generan, atendiendo a las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso, régimen económico matrimonial incluido, y en función de las pruebas aportadas o descubiertas por la Administración, sin que la sustitución de la remisión normativa al Impuesto sobre el Patrimonio suponga introducir cambios sustantivos.

IV. ASPECTOS TEMPORALES DE LA SUJECIÓN AL IMPUESTO

1. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE AYUDAS PÚBLICAS

Se modifica la letra c) del apartado 2 del artículo 14 de la Ley del IRPF, para establecer una regla general de imputación temporal para las ganancias patrimoniales derivadas de la obtención de subvenciones públicas.

Así, se determina que, con carácter general, la imputación temporal de las ganancias patrimoniales derivadas de la obtención de cualquier ayuda pública se pospone, en todo caso, al mo-

mento del cobro. Hasta ahora se imputaban al periodo impositivo de su obtención, esto es, cuando el órgano concedente de la ayuda comunicaba al solicitante la concesión de la misma, con independencia del momento del cobro, salvo que, de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad de la ayuda pública reconocida quedara pospuesta a un momento posterior, en cuyo caso se debía atender al momento de la exigibilidad.

Ahora bien, todo ello sin perjuicio de las reglas específicas establecidas al respecto para determinadas ayudas públicas, como pueden ser:

- Las ayudas públicas percibidas para reparar defectos estructurales en la vivienda habitual [14.2 g) de la Ley del IRPF].
- La Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE) para el primer acceso a la vivienda en propiedad [14.2 i) de la Ley del IRPF].
- Las ayudas públicas a titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico español [14.2 j) de la Ley del IRPF].

En relación con las cuales se mantiene la regla especial de imputación por cuartas partes anuales al periodo impositivo de su obtención, que ahora coincidirá con el momento del cobro, y a los tres años siguientes.

Esta regla sobre la imputación de las rentas derivadas de la percepción de ayudas públicas se aplica exclusivamente cuando se califiquen como ganancias patrimoniales, obtenidas en el ejercicio de una actividad económica o no, pero no cuando su calificación sea otra, como la de rendimientos obtenidos en el ejercicio de una actividad económica, en cuyo caso habremos de estar a las reglas de imputación temporal vigentes a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

2. PÉRDIDAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE CRÉDITOS VENCIDOS Y NO COBRADOS

Se añade una nueva letra k) al apartado 2 del artículo 14 de la Ley del IRPF, para aclarar el momento a partir del cual se podrá imputar la pérdida patrimonial derivada de un crédito incobrable. Pérdidas patrimoniales que, según ha venido siendo constante criterio administrativo, no podían ser imputadas mientras no fuera declarada judicialmente la insolvencia del deudor.

Así, se establece que los créditos vencidos y no cobrados se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias, todas ellas referidas a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal:

- Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable o un acuerdo extrajudicial de pagos.

- Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita por el importe del crédito o que, en otro caso, concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por determinadas causas previstas en la citada ley concursal.
- Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tengan por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho, cuando, en todo caso, el plazo del año finalice a partir de 1 de enero de 2015 (disp. adic. vigésima primera de la Ley del IRPF).

Obviamente, si el crédito fuera cobrado con posterioridad a la integración en base imponible de la pérdida patrimonial, operada de acuerdo con las reglas anteriores, en el periodo en el que se produzca dicho cobro se computará una ganancia patrimonial por el importe cobrado. Ganancia y pérdida patrimonial que, entendemos, se integrarán en la base imponible general al no derivarse de una transmisión.

V. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

1. IMPUTACIÓN FISCAL DE LOS CONTRATOS DE SEGURO QUE, AL MARGEN DE LOS DE NATURALEZA COLECTIVA, CUBRAN CONJUNTAMENTE LAS CONTINGENCIAS DE JUBILACIÓN Y DE FALLECIMIENTO O INCAPACIDAD

Se modifica la letra f) del apartado 1 del artículo 17 de la Ley del IRPF, para establecer, en relación con los contratos de seguro que, al margen de los contratos de seguro colectivos, tengan una naturaleza mixta al cubrir conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, el carácter obligatorio de la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponde al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que su importe exceda de 50 euros anuales. A estos efectos, se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE

A. Rendimientos del trabajo en especie exonerados de gravamen

Se modifica el apartado 2 y se añade un nuevo apartado 3 al artículo 42 de la Ley del IRPF, al objeto de establecer una doble lista diferenciando entre aquellos supuestos que no tienen la

consideración de rendimientos del trabajo en especie de aquellos otros que se configuran como supuestos de exención.

Al propio tiempo se aprovecha la reforma para revisar el ámbito de aplicación de la exención vinculada a la entrega de acciones gratuitas a los trabajadores de la propia empresa en la que trabajan, para evitar que sea una fórmula fundamentalmente utilizada para retribuir a los trabajadores de mayor renta, como puede ser el personal de alta dirección.

Así, se siguen articulando como supuestos de no sujeción, al establecerse que no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:

- Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
- Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

Pasan, por el contrario, a configurarse expresamente como supuestos de exención:

- La entrega a los trabajadores de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social.
- La utilización de bienes destinados a servicios sociales y culturales del personal empleado (guarderías, instalaciones deportivas, clubes sociales, etc.).
- Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador, su cónyuge o descendientes.
- La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria, obligatoria, bachillerato y formación profesional, por centros educativos autorizados, a los hijos de empleados.
- Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros para favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador.
- Entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales. Con carácter novedoso se exige, para que opere esta exención, que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

B. Reglas de valoración de las retribuciones en especie

Se modifican las letras a), b) y f) del número 1.º del apartado 1 del artículo 43 de la Ley del IRPF para introducir los siguientes matices en las reglas de valoración de los rendimientos del trabajo personal en especie:

- En cuanto a la valoración de la retribución en especie consistente en la utilización gratuita por el trabajador de una vivienda propiedad del empleador, se establece que el porcentaje reducido del 5 % resultará de aplicación únicamente cuando se trate de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados con efectos del propio periodo impositivo o de los diez años anteriores. Con anterioridad a la reforma se hablaba de valores catastrales revisados con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 1994.

  Por otro lado, para los supuestos en los que a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, la retribución en especie se cuantifica en el 5 % del 50 % del mayor de los dos siguientes valores:

  – El precio, contraprestación o valor de adquisición.
  – El valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

  Hasta ahora, la base computable para la citada cuantificación se articulaba por remisión al valor prevalente a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, sin que ello implique cambios en la cuantía de la retribución en especie resultante.

- En cuanto a la valoración de la retribución en especie consistente en la utilización de vehículos automóviles, se establece una reducción de su importe de hasta un 30 % para los vehículos considerados eficientes energéticamente en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente. La citada reducción resulta aplicable exclusivamente para el supuesto de cesión de uso, en ningún caso para los supuestos de entrega.

  Se plantea la duda de cómo proceder en los supuestos de uso y posterior entrega de vehículos considerados eficientes energéticamente:

  – Entender que en estos casos, para la valoración de la retribución en especie por la cesión de uso, resulta aplicable la reducción, mientras que no resultará de aplicación para la valoración de la posterior entrega.
  – Entender que para estos supuestos de cesión de uso y posterior entrega, no aplicará en ningún caso la reducción, criterio que es el que parece desprenderse de la literalidad y estructura del precepto.

- Habremos de estar a lo que al respecto se establezca en el preceptivo desarrollo reglamentario de la norma o a la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT).

3. REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD. REGÍMENES TRANSITORIOS

A. Modificaciones introducidas en las reglas de aplicación de la reducción por irregularidad sobre los rendimientos íntegros del trabajo personal

Se modifican los apartados 2 y 3 del artículo 18 de la Ley del IRPF, al objeto de introducir los siguientes cambios en relación con la reducción por irregularidad aplicable sobre los rendimientos íntegros del trabajo personal con periodo de generación superior a dos años o que se califican reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo:

- El coeficiente reductor por irregularidad se establece en el 30 %, frente al 40 % aplicable con anterioridad a la reforma, que, además, solo resultará de aplicación cuando los rendimientos irregulares, ya se trate de rendimientos generados en más de dos años o de rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se imputen en un único periodo impositivo. Hasta ahora, esta limitación solo resultaba de aplicación en relación con los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- No se aplicará reducción por irregularidad en relación con los rendimientos del trabajo personal que tengan un periodo de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, se hubieran obtenido otros rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años sobre los que se hubiera aplicado reducción por irregularidad, independientemente de su cuantía y naturaleza.

Esto, no obstante, tratándose de rendimientos irregulares del trabajo personal derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, que se perciban de forma fraccionada imputándose a más de un periodo impositivo, se excepciona la aplicación de las citadas restricciones en relación con la reducción por irregularidad, en los siguientes términos:

- Deberá tenerse en cuenta el número de años de fraccionamiento, de acuerdo con lo que reglamentariamente se establezca. Habremos de estar, por lo tanto, a lo que reglamentariamente se determine sobre la aplicación del coeficiente reductor del 30 % en relación con estos rendimientos irregulares derivados de la extinción de una relación laboral (nunca mercantil), común o especial, que se perciban de forma fraccionada con imputación a más de un periodo impositivo.
- No resultará de aplicación la limitación que impide la aplicación de la reducción por irregularidad cuando, en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, se hubieran obtenido otros rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años sobre los que se hubiera aplicado reducción por irregularidad.

Por último, se suprime el límite específico aplicable como base máxima de reducción en relación con los rendimientos del trabajo irregulares derivados del ejercicio de la opción de compra sobre acciones o participaciones hasta ahora en vigor, quedando sometidos únicamente al límite general de 300.000 euros anuales de base máxima de reducción.

B. Regímenes transitorios

Se articula un extenso y complejo régimen transitorio para posponer el momento temporal y atenuar el impacto cuantitativo de las modificaciones de carácter restrictivo introducidas en relación con la reducción por irregularidad aplicable sobre los rendimientos íntegros del trabajo personal con periodo de generación superior a dos años o que se entiendan obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, que se acaban de comentar.

Al propio tiempo se modifica el régimen transitorio actualmente vigente en relación con la reducción por irregularidad aplicable en materia de prestaciones derivadas de instrumentos de previsión social, para establecer un límite temporal a su aplicación.

a. Régimen transitorio de aplicación de las nuevas restricciones introducidas en materia de reducción por irregularidad de los rendimientos íntegros del trabajo personal

Se modifica la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley del IRPF, al objeto de establecer el siguiente régimen transitorio:

- El coeficiente reductor atenuado del 30 % no resultará de aplicación para los supuestos de extinción de relaciones laborales o mercantiles producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013, para los que resultará de aplicación el coeficiente reductor del 40 %.
- Los rendimientos irregulares del trabajo personal procedentes de indemnizaciones por la extinción de la relación mercantil (administradores y miembros de Consejos de Administración), que se cobren de forma fraccionada y se imputen a más de un periodo impositivo, cuando la fecha de extinción de la relación mercantil sea anterior a 1 de agosto de 2014, podrán ser objeto de reducción por irregularidad aplicando un coeficiente reductor del 40 % cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos.
- El resto de rendimientos irregulares del trabajo personal, distintos de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o mercantil, que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015, con imputación a más de un periodo impositivo, podrán seguir disfrutando de la reducción por irregularidad a partir de 2015, aplicando un coeficiente reductor del

30 %, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos.

Cuando se trate de prestaciones por compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015, a percibir a partir de dicha fecha de forma fraccionada con imputación a más de un periodo impositivo, si se acuerda la sustitución de la forma de percepción inicialmente prevista por su cobro en un único periodo impositivo, no se verá alterada la fecha de inicio del periodo de generación del rendimiento a considerar como consecuencia del nuevo negocio jurídico suscrito.

- Cuando se trate de rendimientos irregulares del trabajo personal que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, que hubieran sido concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 y se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, cuando, además, no se hubieran concedido anualmente, podrán aplicar la reducción por irregularidad aun cuando en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se ejerciten se hubieran obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años a los que se hubiera aplicado reducción por irregularidad.

  En este caso, resultará de aplicación el límite de reducción específico previsto para los rendimientos del trabajo irregulares derivados del ejercicio de la opción de compra sobre acciones o participaciones, vigente a 31 de diciembre de 2014, en relación con los rendimientos del trabajo derivados de todas las opciones de compra concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015.

b. Régimen transitorio en materia de reducción por irregularidad aplicable sobre las prestaciones derivadas de instrumentos de previsión social

En relación con el régimen transitorio vigente con anterioridad a la reforma sobre la reducción por irregularidad aplicable en materia de prestaciones derivadas de instrumentos de previsión social, se introduce una doble modificación normativa:

- Se añade un nuevo apartado 3 a la disposición transitoria undécima de la Ley del IRPF, para acotar temporalmente el régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones contratados con anterioridad al 20 de enero de 2006.
- Se añade un nuevo apartado 4 a la disposición transitoria duodécima de la Ley del IRPF para acotar temporalmente el régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados, en la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, que se perciban en forma de capital.

A este respecto, recordemos que, como consecuencia del trascendental cambio que supuso la exclusión de estas prestaciones percibidas en forma de capital de la reducción por irregularidad

(hasta la reforma operada por la Ley 35/2006, sí eran susceptibles de reducción por irregularidad), las citadas disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del IRPF articularon un régimen transitorio que ha permitido mantener la reducción por irregularidad en relación con los derechos consolidados a 31 de diciembre de 2006.

En concreto, el apartado 1 de las citadas disposiciones transitorias establece que los beneficiarios concernidos podrán seguir aplicando los regímenes financiero y fiscal vigentes a 31 de diciembre de 2006 y, por consiguiente, la reducción por irregularidad tal y como resultaba operativa a dicha fecha, obviamente en relación con las prestaciones correspondientes a primas satisfechas o aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006. Pues bien, este régimen transitorio queda acotado en cuanto a su ámbito temporal de aplicación en los siguientes términos:

- En el caso de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2015, el coeficiente reductor del 40 % únicamente podrá ser aplicado, en su caso, en relación con las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia determinante de la prestación y en los dos ejercicios siguientes.
- En el caso de contingencias acaecidas antes de 1 de enero de 2015 habremos de diferenciar dos momentos temporales:
  - Para contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014, únicamente podrá ser aplicado, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia determinante de la prestación. Por ejemplo, si un contribuyente se jubiló en 2012, podrá aplicar la reducción por irregularidad del 40 % hasta 2020 inclusive.
  - Para contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores, el coeficiente reductor del 40 % únicamente podrá ser aplicado, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.

4. GASTOS DEDUCIBLES

Se modifica el apartado 2 del artículo 19 de la Ley del IRPF para admitir una nueva partida de gasto fiscalmente deducible de los rendimientos íntegros del trabajo personal, en concepto de «otros gastos», por un importe estimado de 2.000 euros anuales.

Esta partida de gasto estimado fiscalmente deducible en concepto de «otros gastos», que no precisa de ningún tipo de justificación, puede verse incrementada en dos supuestos tasados:

- Cuando se trate de contribuyentes desempleados, inscritos en la oficina de empleo, que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a

un municipio distinto del actual. En este caso, la cuantía del gasto estimado fiscalmente deducible en concepto de «otros gastos» se incrementa, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el inmediato siguiente, hasta los 4.000 euros anuales.

- Cuando se trate de trabajadores activos con discapacidad, la cuantía del gasto estimado fiscalmente deducible en concepto de «otros gastos» se incrementa:

  – Con carácter general, hasta los 5.500 euros anuales.

  – Para los trabajadores activos discapacitados que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65 %, hasta los 9.750 euros anuales.

Ahora bien, la aplicación de este gasto estimado fiscalmente deducible en concepto de «otros gastos» no puede determinar un rendimiento neto del trabajo personal negativo, toda vez que su cuantía esté limitada al importe del rendimiento íntegro minorado en el resto de gastos admitidos fiscalmente por el propio artículo 19.2 de la Ley del IRPF.

5. REDUCCIONES DEL RENDIMIENTO NETO

Se modifica el artículo 20 de la Ley del IRPF para limitar el ámbito de aplicación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, que solo resultará operativa para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo personal inferiores a 14.450 euros, siempre que además no obtengan otras rentas no exentas distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, en los siguientes términos:

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: aplicarán una reducción de 3.700 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: aplicarán una reducción de cuantía anual igual a 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento neto del trabajo y 11.250 euros.

Destacar que se establecen dos precisiones en relación con la aplicación de esta reducción por obtención de rendimientos del trabajo personal:

- El rendimiento neto a considerar para establecer la procedencia e importe de la reducción será el que resulte antes de deducir la nueva partida de gastos estimados fiscalmente deducibles en concepto de «otros gastos», en su cuantía básica de 2.000 euros, o incrementada de 4.000 euros (por movilidad geográfica) o de 5.500/9.750 euros (por discapacidad de trabajadores activos).

- Como consecuencia de la aplicación de esta reducción, no podrá resultar un rendimiento neto reducido del trabajo personal negativo.

En cuanto a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo personal aplicable con anterioridad a la reforma, operativa con carácter general en su modulación básica (con cuantías entre los 2.652 euros y los 4.080 euros) o incrementada (por prolongación de la vida laboral, por movilidad geográfica y por discapacidad de trabajadores activos), constatar que pierde su carácter de reducción general en los términos anteriormente comentados y que resultan suprimidas las reducciones incrementadas, si bien, como se ha señalado, las contingencias de movilidad geográfica y discapacidad de trabajadores activos se tienen en cuenta a efectos de incrementar la partida estimada de gastos fiscalmente deducibles en concepto de «otros gastos».

Por último, comentar que se establece una norma de régimen transitorio en relación con los contribuyentes que hubieran tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción incrementada por movilidad geográfica (desempleados inscritos en la oficina de empleo que hubieran aceptado en 2014 un puesto de trabajo en otro municipio distinto al de su residencia habitual, con traslado de esta), que podrán aplicar en 2015 la citada reducción conforme a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2014 (disp. trans. sexta de la Ley del IRPF).

VI. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

1. REDUCCIÓN DEL RENDIMIENTO NETO PROCEDENTE DEL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA

Se modifica el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del IRPF para:

- Establecer que la reducción del 60 % del rendimiento neto procedente del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda se aplicará exclusivamente sobre el rendimiento neto positivo declarado. Hasta la reforma, esta reducción se aplicaba tanto sobre los rendimientos netos positivos declarados como sobre los negativos.
- Suprimir la reducción de hasta el 100 % del rendimiento neto derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, aplicable cuando concurrían los dos requisitos siguientes:
  - Que el arrendatario tuviera una edad comprendida entre los 18 y los 30 años.
  - Que el arrendatario hubiera obtenido en el periodo impositivo unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas superiores al IPREM.

2. REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD. RÉGIMEN TRANSITORIO

Se da nueva redacción al apartado 3 del artículo 23 de la Ley del IRPF, al objeto de introducir las siguientes modificaciones en relación con la reducción por irregularidad aplicable sobre los rendimientos del capital inmobiliario con periodo de generación superior a dos años o que se califican reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo:

- El coeficiente reductor por irregularidad se establece en el 30 %, frente al 40 % aplicable con anterioridad a la reforma, que, además, solo resultará de aplicación cuando los rendimientos irregulares, ya se trate de rendimientos generados en más de dos años o de rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se imputen en un único periodo impositivo.
- Se establece un límite para la cuantía base sobre la que aplicar el nuevo coeficiente reductor atenuado del 30 %, que no podrá resultar superior a los 300.000 euros anuales.

Consecuentemente, se articula un régimen transitorio (disp. trans. vigésima quinta de la Ley del IRPF) para atenuar el impacto cuantitativo de las modificaciones de carácter restrictivo introducidas en relación con la reducción por irregularidad aplicable sobre los rendimientos del capital inmobiliario que se acaban de comentar, tal como sigue:

- Los rendimientos irregulares del capital inmobiliario que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con imputación a más de un periodo impositivo podrán seguir disfrutando de la reducción por irregularidad a partir de 2015, aplicando, en su caso, el coeficiente reductor del 40 %, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos.
- Cuando se trate de rendimientos irregulares del capital inmobiliario derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015, a percibir a partir de dicha fecha de forma fraccionada con imputación a más de un periodo impositivo, si se acuerda la sustitución de la forma de percepción inicialmente prevista por su cobro en un único periodo impositivo, no se verá alterada la fecha de inicio del periodo de generación del rendimiento a considerar como consecuencia del nuevo negocio jurídico suscrito.

VII. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

1. SUPUESTOS QUE NO TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

Se modifica el apartado 6 del artículo 25 de la Ley del IRPF, para establecer, en relación con el supuesto de no sujeción que hace referencia a los rendimientos derivados de la transmisión

lucrativa por causa de fallecimiento del contribuyente de activos representativos de la captación o utilización de capitales ajenos, que no podrán computarse los rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de la transmisión lucrativa por actos *inter vivos* de los citados activos.

Se trata de una medida cautelar, que pretende evitar la elusión de la no sujeción, cuando la transmisión lucrativa por causa de fallecimiento se prevea que va a determinar un rendimiento negativo del capital mobiliario, mediante el mecanismo de anticipar la citada transmisión de los activos con pérdidas al momento del fallecimiento, articulándola como una transmisión lucrativa *inter vivos*, encadenada con la posterior transmisión *mortis causa* de aquellos otros que arrojasen un resultado positivo susceptible de exención.

2. DISTRIBUCIÓN DE LA PRIMA DE EMISIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES Y REDUCCIONES DE CAPITAL CON DEVOLUCIÓN DE APORTACIONES A LOS SOCIOS

Las rentas derivadas tanto del reparto de la prima de emisión de acciones o participaciones como de las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios que no procedan de beneficios no distribuidos se califican, a efectos del IRPF, como rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de entidades.

Ahora bien, únicamente se entiende obtenida una renta cuando el importe obtenido por la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones o de la reducción de capital con devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos supere el valor de adquisición de las acciones o participaciones correspondientes. Esto era así con anterioridad a la reforma, ya se tratara de entidades cotizadas en mercados regulados de valores como de entidades no cotizadas.

Pues bien, se modifican la letra e) del apartado 1 del artículo 25 y la letra a) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley del IRPF, para establecer que, cuando se trate de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones o de la reducción de capital con devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos, procedentes de entidades no cotizadas en mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, se tributará como rendimiento del capital mobiliario por la parte que se corresponda con reservas generadas durante el periodo de tenencia de la participación, el exceso de la distribución de la prima de emisión o de la reducción de capital devuelta minorará el coste de adquisición de la cartera.

A. Distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no cotizados

En el supuesto de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no cotizados, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de la entidad participada correspondien-

tes al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima, proporcionalmente correspondientes a las acciones o participaciones detentadas, y su valor de adquisición sea positiva, se considerará rendimiento del capital mobiliario el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, con el límite de dicha diferencia positiva. El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

A tales efectos, el valor de los fondos propios, a computar proporcionalmente a las acciones o participaciones detentadas, se minorará:

- En el importe de los beneficios repartidos con cargo a reservas con anterioridad a la fecha de distribución de la prima de emisión.
- En el importe de las reservas legalmente indisponibles que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

Ahora bien, para evitar que se produzcan situaciones de doble imposición, se establece que, cuando con posterioridad al reparto de la prima de emisión de acciones o participaciones que hubiera determinado la tributación de rendimientos del capital mobiliario en los términos señalados se perciban dividendos o participaciones en beneficios procedentes de las mismas acciones o participaciones, el importe de los dividendos percibidos minorará también el valor de adquisición de las acciones o participaciones, con el límite del importe de la prima percibida computada previamente como rendimiento del capital mobiliario.

B. Reducciones de capital con devolución de aportaciones correspondientes a valores no cotizados

En el supuesto de reducciones de capital con devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos correspondientes a valores no cotizados, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de la entidad participada correspondientes al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de reducción de capital, proporcionalmente correspondiente a las acciones o participaciones detentadas, y su valor de adquisición sea positiva, se considerará rendimiento del capital mobiliario el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, con el límite de dicha diferencia positiva. El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

A tales efectos, el valor de los fondos propios, a computar proporcionalmente a las acciones o participaciones detentadas, se minorará:

- En el importe de los beneficios repartidos con cargo a reservas con anterioridad a la fecha de reducción de capital.
- En el importe de las reservas legalmente indisponibles que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

Ahora bien, para evitar que se produzcan situaciones de doble imposición, se establece que, cuando con posterioridad a la reducción de capital con devolución de aportaciones que hubiera determinado la tributación de rendimientos del capital mobiliario en los términos señalados, se perciban dividendos o participaciones en beneficios procedentes de las mismas acciones o participaciones, el importe de los dividendos percibidos minorará también el valor de adquisición de las acciones o participaciones, con el límite del importe de la devolución percibida computada previamente como rendimiento del capital mobiliario.

3. SEGUROS DE CAPITAL DIFERIDO

Con anterioridad a la reforma, cuando se percibía un capital diferido procedente de un contrato de seguro de vida o invalidez, el rendimiento del capital mobiliario venía determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas que hubieran contribuido a generar el capital que se percibe, de tal forma que, si se trataba de seguros anuales renovables, solamente se tenía en cuenta el importe de la prima del año en curso, al ser esta la que determina el importe del capital a percibir.

Pues bien, se modifica el número 1.º de la letra a) del apartado 3 del artículo 25 de la Ley del IRPF, para establecer una regla especial de cálculo del rendimiento del capital mobiliario derivado del cobro de prestaciones procedentes de un seguro de capital diferido, de naturaleza mixta, al cubrir tanto la contingencia de supervivencia como la de fallecimiento o incapacidad, cuando el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia.

En tales casos, además de en el importe de la prima del año en curso, se podrá minorar el capital percibido en la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento. Siempre que, durante toda la vigencia del contrato de seguro, el capital en riesgo, que vendrá dado por la diferencia entre el capital asegurado por fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática, sea igual o inferior al 5 % de esta.

4. RENDIMIENTOS DERIVADOS DE SEGUROS CUYO BENEFICIARIO ES EL ACREEDOR HIPOTECARIO

Se modifica la disposición adicional cuadragésima de la Ley del IRPF, para establecer que los rendimientos derivados de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente (que deberá ser una entidad de crédito) como beneficiario del mismo, con obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, tendrán el mismo tratamiento que el que le hubiera correspondido de ser beneficiario el propio contribuyente.

A este respecto, recordemos que los rendimientos derivados de contratos de seguro de vida o invalidez generan rendimientos del capital mobiliario sujetos al IRPF siempre que coincida la condición de contratante y beneficiario en la misma persona. De no ser así, tales rentas quedarían sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El efecto de esta reforma es, por lo tanto, sujetar al IRPF como rendimientos del capital mobiliario, en sede del prestatario, las prestaciones por la contingencia de incapacidad derivadas de estos contratos de seguro en los que el contratante es una persona física y el beneficiario cierto una entidad financiera, acreedor hipotecario del contribuyente. Rendimientos del capital mobiliario que se declaran expresamente exonerados de la obligación de retener.

5. REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD. RÉGIMEN TRANSITORIO

Se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 26 de la Ley del IRPF, al objeto de introducir las siguientes modificaciones en relación con la reducción por irregularidad aplicable sobre los rendimientos del capital mobiliario con periodo de generación superior a dos años o que se califican reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo:

- El coeficiente reductor por irregularidad se establece en el 30 %, frente al 40 % aplicable con anterioridad a la reforma, que, además, solo resultará de aplicación cuando los rendimientos irregulares, ya se trate de rendimientos generados en más de dos años o de rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se imputen a un único periodo impositivo.
- Se establece un límite para la cuantía base sobre la que aplicar el nuevo coeficiente reductor atenuado del 30 %, que no podrá resultar superior a los 300.000 euros anuales.

Consecuentemente, se articula un régimen transitorio (disp. trans. vigésima quinta de la Ley del IRPF) para atenuar el impacto cuantitativo de las modificaciones de carácter restrictivo introducidas en relación con la reducción por irregularidad aplicable sobre los rendimientos del capital mobiliario que se acaban de comentar, tal como sigue:

- Los rendimientos irregulares del capital mobiliario que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con imputación a más de un periodo impositivo podrán seguir disfrutando de la reducción por irregularidad a partir de 2015, aplicando, en su caso, el coeficiente reductor del 40 %, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos.
- Cuando se trate de rendimientos irregulares del capital mobiliario derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015, a percibir a partir

de dicha fecha, de forma fraccionada, con imputación a más de un periodo impositivo, si se acuerda la sustitución de la forma de percepción inicialmente prevista por su cobro en un único periodo impositivo, no se verá alterada la fecha de inicio del periodo de generación del rendimiento a considerar como consecuencia del nuevo negocio jurídico suscrito.

6. RÉGIMEN TRANSITORIO DE LOS CONTRATOS DE SEGURO DE VIDA GENERADORES DE INCREMENTOS O DISMINUCIONES DE PATRIMONIO CON ANTERIORIDAD A 1 DE ENERO DE 1999

Se modifica la disposición transitoria cuarta de la Ley del IRPF, que regula la reducción por abatimiento aplicable en el régimen transitorio cuando se perciben capitales diferidos de seguros de vida, generadores con anterioridad a 1 de enero de 1999 de incrementos o disminuciones de patrimonio, en relación con la prestación correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 en cuanto al rendimiento que se estime generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, para establecer un límite cuantitativo, cifrado en 400.000 euros, al importe del capital diferido percibido a partir de 1 de enero de 2015, en relación con el cual va a resultar de aplicación la citada reducción en el régimen transitorio. Cuya mecánica de aplicación queda como sigue:

- En primer lugar, determinaremos la parte del rendimiento neto total que corresponde a cada prima satisfecha con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, multiplicando el rendimiento neto total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

  – En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la prestación.

  – En el denominador, el sumatorio de los productos resultantes de multiplicar todas y cada una de las primas por el número de años transcurridos desde que fueron satisfechas hasta el cobro de la prestación.

- En segundo lugar, para cada una de las partes del rendimiento neto total que corresponde a cada prima satisfecha con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará la porción que se entiende generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, aplicando al efecto el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

  – En el numerador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

  – En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

- En tercer lugar, en lo que constituye la parte novedosa de la reforma, se establece un límite cuantitativo al importe del rendimiento neto susceptible de reducción por abatimiento, que será la parte proporcional del mismo correspondiente a los primeros 400.000 euros percibidos a partir de 1 de enero de 2015 en concepto de capitales diferidos derivados de seguros de vida susceptibles de reducción, esto es, aquellos que con anterioridad a 1 de enero de 1999 generaban incrementos o disminuciones de patrimonio, tal como sigue:

  – A efectos del límite de 400.000 euros solamente se tomará en consideración el capital diferido correspondiente al rescate anticipado o al vencimiento de aquellos seguros de vida que con anterioridad a 1 de enero de 1999 generaban incrementos o disminuciones de patrimonio.

  – Se tomarán en consideración las operaciones de rescate realizadas a partir de 1 de enero de 2015, con límite temporal indefinido hasta completar el límite cuantitativo de 400.000 euros de capital diferido percibido.

  – Se atenderá con carácter prelativo al momento de la imputación temporal del capital diferido, esto es, a la fecha de rescate anticipado o al vencimiento del seguro.

- Por último, cada una de las partes del rendimiento neto total, o la parte proporcional correspondiente por aplicación del límite cuantitativo de 400.000 euros, derivadas de primas satisfechas antes del 31 de diciembre de 1994, en la cuantía que se entienda generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá a razón de un 14,28 % por cada año transcurrido entre el pago de la correspondiente prima y el 31 de diciembre de 1994, redondeando por exceso. Extremo este del redondeo que no se explicita en la norma, sino que se reconoce indirectamente al establecerse que, cuando hubieran transcurrido más de seis años contados de fecha a fecha, el coeficiente reductor será del 100 %.

EJEMPLO 3

Sea un contribuyente que suscribió en 1990 un seguro de vida individual que, según las estipulaciones contractuales, incorporaba los componentes mínimos de riesgo y duración para generar incrementos o disminuciones de patrimonio conforme a la Ley 18/1991, de 6 de junio.

El contribuyente ha realizado dos únicos desembolsos en concepto de primas satisfechas, tal como sigue:

.../...

.../...

- El 20 de enero de 1990, a la firma del contrato de seguro, abonó una prima de 500.000 euros.
- Cinco años después, el 20 de enero de 1995, abonó una segunda prima de 500.000 euros.

El 20 de enero de 2015, a los 25 años de suscribir el contrato de seguro, el contribuyente, según lo estipulado, procede a su rescate, percibiendo un capital diferido de 1.500.000 euros.

Solución

Calculamos, en primer lugar, la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima:

- Parte del rendimiento total obtenido correspondiente a la prima satisfecha el 20 de enero de 1990:

$$\frac{(500.000 \times 25)}{[(500.000 \times 25) + (500.000 \times 20)]} \times (1.500.000 - 1.000.000) = 277.777,78$$

- Parte del rendimiento total obtenido correspondiente a la prima satisfecha el 20 de enero de 1995:

$$\frac{(500.000 \times 25)}{[(500.000 \times 25) + (500.000 \times 20)]} \times (1.500.000 - 1.000.000) = 222.222,22$$

En segundo lugar, determinamos la cuantía de la parte del rendimiento total obtenido correspondiente a la prima satisfecha el 20 de enero de 1990, 277.777,78 euros, que se entiende generada con anterioridad a 20 de enero de 2006:

$$\frac{16}{24} \times 277.777,78 = 177.777,78$$

En tercer lugar, determinamos el importe del rendimiento neto susceptible de reducción por abatimiento que proporcionalmente corresponde a un capital diferido de 400.000 euros frente a los 777.777,78 euros totales percibidos como capital diferido correspondiente a la prima satisfecha en 1994 (500.000 euros de prima satisfecha más 277.777,78 euros de rendimiento incorporado), toda vez que el rendimiento neto correspondiente a la prima satisfecha el 20 de enero de 1995 no es susceptible de reducción por abatimiento:

$$\frac{400.000 \times 177.777,78}{777.777,78} = 94.428,57$$

.../...

.../...

Por último, determinamos la reducción del rendimiento neto por aplicación del coeficiente de abatimiento del 14,28 % por cada año transcurrido entre el 20 de enero de 1990 y el 31 de diciembre de 1994, redondeado por exceso:

Años transcurridos desde 20-01-1990 hasta 31-12-1994	≈ 5 años
Coeficiente reductor (5 × 14,28)	71,40 %
Importe de la reducción (91.428,57 × 0,7140)	65.280,00

El rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro será:

Capital diferido percibido	1.500.000,00
Primas satisfechas	– 1.000.000,00
Diferencia	500.000,00
Reducción por abatimiento régimen transitorio	– 65.280,00
Rendimiento neto reducido del capital mobiliario	434.720,00

Con la normativa anterior a la reforma, supuestos los datos del enunciado referidos a 2014, el abatimiento del 71,40 % hubiera aplicado sobre 177.777,78 euros determinando una reducción de (177.777,78 × 0,7140) = 126.933,33 euros.

7. SUPRESIÓN DE LA COMPENSACIÓN POR PERCEPCIÓN DE DETERMINADOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO CON PERIODO DE GENERACIÓN SUPERIOR A DOS AÑOS

Se suprime la disposición transitoria decimotercera de la Ley del IRPF, que, previa habilitación que por la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente, establecía una compensación fiscal aplicable por los contribuyentes que hubieran percibido rendimientos del capital mobiliario:

- Procedentes de capitales diferidos derivados de seguros de vida o invalidez, generadores de rendimientos del capital mobiliario, contratados antes del 20 de enero de 2006.
- Derivados de la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros, contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, con periodo de generación superior a dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

VIII. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

1. CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Se da nueva redacción al artículo 27 de la Ley del IRPF, para modificar la delimitación del concepto de actividad económica en un doble supuesto:

A. Socios de sociedades profesionales

En relación con los rendimientos obtenidos por servicios prestados por contribuyentes que sean socios de entidades que realicen actividades profesionales, se establece que tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas siempre que el socio-profesional esté dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo dispuesto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

A este respecto, debemos traer a colación la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, cuyo contenido reproducimos:

> «Campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.
>
> 1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurran algunas de las siguientes circunstancias:
>
> 1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco, por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

> 2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.
>
> 3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.
>
> En los supuestos en que no concurran las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.
>
> 2. No estarán comprendidos en el Sistema de la Seguridad Social los socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios».

Pues bien, con la modificación introducida siempre que el socio-profesional deba figurar de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al mismo, procederá la calificación de rendimientos derivados del ejercicio de una actividad económica.

También a este respecto, conviene señalar que ya la DGT (Consultas V1492/2008, de 18 de julio, y V2159/2011, de 20 de septiembre, por ejemplo), al analizar cuál debe ser la calificación de las retribuciones percibidas por los socios de una entidad que, habiendo suscrito con esta un contrato de arrendamiento de servicios, prestan servicios profesionales con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes, venía interpretando «… que en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que, tal y como se han configurado por reiterada jurisprudencia, caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la Ley del IRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desarrollo de sus servicios sean proporcionados por la entidad».

B. Arrendamiento inmobiliario

En relación con el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica, se elimina el requisito de tener que disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose únicamente el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

A este respecto conviene recordar que el TEAC, en Resolución de 28 de mayo de 2013, a la vista de recientes y reiteradas sentencias del Tribunal Supremo, entiende, sobre los requisitos actualmente exigidos para que el arrendamiento inmobiliario sea considerado como actividad eco-

nómica, que la exigencia del doble requisito de «persona y local» debe interpretarse en el sentido de que, de no cumplirse, se reputará que no hay actividad económica. Pero entiende, asimismo, que se trata de un requisito necesario, pero no suficiente, por lo que, aun cumpliéndose, puede entenderse que no hay actividad económica si, por ejemplo, se acredita que la carga de trabajo no justifica tener empleado y local.

2. GASTOS FISCALMENTE DEDUCIBLES EN EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA

Se modifica el artículo 30 de la Ley del IRPF, con un doble objeto:

- En relación con la consideración como gasto deducible de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguros, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social, se establece un límite que se cifra en el importe de la cuota máxima por contingencias comunes establecida en cada ejercicio económico. Así, tenemos que:
  - Para periodos impositivos anteriores a 2013 dicho límite de gasto fiscalmente deducible se fija en 4.500 euros anuales.
  - Para 2013 y 2014 dicho límite se cifra en el 50% del importe de la cuota máxima por contingencias comunes establecida en cada ejercicio económico.
  - A partir de 2015 el límite se cifra en el total importe de la cuota máxima por contingencias comunes establecida en cada ejercicio económico.
- Establecer, en el ámbito de la estimación directa simplificada, un límite en relación con la partida deducible establecida a tanto alzado en concepto de pérdidas por deterioro, provisiones y otros gastos de difícil justificación, que se cifra en el 5% del rendimiento neto anterior a la aplicación de este gasto forfaitario con el límite absoluto de 2.000 euros anuales.

3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

Se modifica el apartado 1 del artículo 31 de la Ley del IRPF, con la pretensión de reducir el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, tanto desde un punto de vista cuantitativo, mediante una reducción de los límites de aplicación, como desde un punto de vista cualitativo, acotando las actividades que pueden acogerse al método de estimación objetiva. En todo caso, como ya se ha comentado, estas modificaciones no entrarán en vigor hasta 2016.

En cuanto a los límites cuantitativos de exclusión del método de estimación objetiva se contemplan las siguientes modificaciones:

- Límite de 450.000 euros aplicable en función del volumen de ingresos del año inmediato anterior, que, con anterioridad a la reforma, operaba conjuntamente para todas las actividades económicas:

  – Se reduce hasta los 150.000 euros anuales (de volumen de facturación en 2015 para 2016), pero excluidas del mismo las actividades agrícolas, ganaderas y forestales y computándose la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no la obligación de expedir factura.

  – Ahora bien, el citado límite se reduce hasta los 75.000 euros anuales de volumen de facturación en relación con las operaciones por las que se esté obligado a expedir factura en cuanto que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.

- Límite de 300.000 euros aplicable en función del volumen de ingresos para el conjunto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales: se reduce hasta los 250.000 euros anuales. A estos efectos, solo se computarán las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos, como hasta ahora, por lo que siguen sin computarse a efectos del límite de exclusión las subvenciones y las indemnizaciones.
- Se suprimen los límites específicos aplicables en función del volumen de ingresos para el conjunto de las actividades económicas clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del IAE (transportes y comunicaciones) a que se refiere la letra d) del artículo 101.5 de la Ley del IRPF (introducidos con efectos desde 1 de enero de 2013).
- Límite de 300.000 euros en función del volumen de compras de bienes y servicios de aplicación conjunta para todas las actividades económicas: se reduce hasta los 150.000 euros anuales.

En cuanto a la delimitación de las actividades excluidas cualitativamente del método de estimación objetiva a partir de 2016, se modifica la disposición adicional trigésimo sexta de la Ley del IRPF, para establecer el siguiente mandato: «La Orden ministerial por la que se desarrolle para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en las divisiones 3, 4, y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el artículo 101.5 d) de esta Ley en el periodo impositivo 2015, y reducirá, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo, la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva».

4. REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD. RÉGIMEN TRANSITORIO

Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 32 de la Ley del IRPF, al objeto de introducir las siguientes modificaciones en relación con la reducción por irregularidad aplicable sobre los rendimientos de actividades económicas con periodo de generación superior a dos años o que se califican reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo:

- El coeficiente reductor por irregularidad se establece en el 30 %, frente al 40 % aplicable con anterioridad a la reforma, que, además, solo resultará de aplicación cuando los rendimientos irregulares, ya se trate de rendimientos generados en más de dos años o de rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se imputen a un único periodo impositivo.
- Se establece un límite para la cuantía base sobre la que aplicar el nuevo coeficiente reductor atenuado del 30 %, que no podrá resultar superior a los 300.000 euros anuales.

Consecuentemente, se articula un régimen transitorio (disp. trans. vigésima quinta de la Ley del IRPF) para atenuar el impacto cuantitativo de las modificaciones de carácter restrictivo introducidas en relación con la reducción por irregularidad aplicable sobre los rendimientos de actividades económicas que se acaban de comentar, tal como sigue:

- Los rendimientos irregulares de actividades económicas que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con imputación a más de un periodo impositivo podrán seguir disfrutando de la reducción por irregularidad a partir de 2015, aplicando, en su caso, el coeficiente reductor del 40 %, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos.
- Cuando se trate de rendimientos irregulares de actividades económicas derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015, a percibir a partir de dicha fecha de forma fraccionada con imputación a más de un periodo impositivo, si se acuerda la sustitución de la forma de percepción inicialmente prevista por su cobro en un único periodo impositivo, no se verá alterada la fecha de inicio del periodo de generación del rendimiento a considerar como consecuencia del nuevo negocio jurídico suscrito.

5. REDUCCIONES DEL RENDIMIENTO NETO POR EL DESARROLLO DE DETERMINADAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN ESTIMACIÓN DIRECTA

Se modifica el apartado 2 del artículo 32 de la Ley del IRPF, que establece una reducción por el desarrollo de determinadas actividades económicas en el método de estimación directa, normal o simplificada, recogiendo, en cuanto a los requisitos de aplicación, algunas previsiones ya contempladas en el artículo 26 del Reglamento del IRPF, sin introducir cambios sustantivos a este respecto.

En cuanto a la cuantía de la reducción, se establecen dos niveles de aplicación:

1. Cuando se cumplan los requisitos previstos en el artículo 32.2.2.º de la Ley del IRPF, a los que nos acabamos de referir y que se mantienen invariables:

   - Se aplicará una reducción fija del rendimiento neto de 2.000 euros anuales.
   - Adicionalmente, los contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas inferiores a 14.450 euros, siempre que además no obtengan otras rentas no exentas distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros, podrán aplicar la siguiente reducción:

     – Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: aplicarán una reducción de 3.700 euros anuales.

     – Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: aplicarán una reducción de cuantía anual igual a 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 11.250 euros.

   - También, adicionalmente a los 2.000 euros anuales, y compatible con la anterior reducción adicional, las personas con discapacidad podrán aplicar una reducción de 3.500 euros anuales que, si acreditan necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65 %, se elevará hasta los 7.750 euros anuales.

2. Cuando no se cumplan los requisitos previstos en el artículo 32.2.2.º de la Ley del IRPF, los contribuyentes con rentas no exentas, incluidas las de la propia actividad económica, inferiores a 12.000 euros, podrán aplicar la siguiente reducción:

   - Contribuyentes con rentas iguales o inferiores a 8.000 euros: aplicarán una reducción de 1.620 euros anuales.

   - Contribuyentes con rentas comprendidas entre 8.000,01 y 12.000 euros: aplicarán una reducción de cuantía anual igual a 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros.

   Esta reducción, conjuntamente con la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley del IRPF por obtención de rendimientos del trabajo, no podrá exceder de los 3.700 euros anuales.

Señalar, por último, como, en materia de reducción del rendimiento neto de actividades económicas, la modificación tal vez más trascendente se opera al mantenerse inalterada la disposición

adicional vigésima séptima de la Ley del IRPF, sobre reducción del rendimiento neto por mantenimiento o creación de empleo, lo que implica, de hecho, su supresión para 2015 y siguientes, al tener acotada temporalmente su aplicación a los periodos impositivos 2009 a 2014, ambos inclusive.

IX. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

1. EXTINCIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO MATRIMONIAL DE SEPARACIÓN DE BIENES

Se modifica la letra d) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley del IRPF, para clarificar el ámbito material del supuesto de no sujeción previsto actualmente en relación con los casos en los que, por imposición legal o mediando resolución judicial, tiene lugar la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, así como las consecuencias que de ello se derivan.

Con la redacción anterior a la reforma, el supuesto de no sujeción se declaraba en relación con las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas a la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, por imposición legal o resolución judicial, como consecuencia de haberse producido adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges, sin que, en tal caso, pudiera tener lugar una actualización de valores con efectos fiscales de los bienes y derechos adjudicados.

Pues bien, con la nueva redacción se clarifica el supuesto de no sujeción al referirse a las ganancias o pérdidas patrimoniales, que se obtengan como consecuencia de la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, por imposición legal o resolución judicial, cuando se produzcan compensaciones, que pueden materializarse en dinero o mediante la adjudicación de bienes, siempre que, en todo caso, tengan lugar por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges. Ahora bien, lo relevante de la reforma es que se especifica que al supuesto de no sujeción se le anuda una doble consecuencia:

- Que no puede tener lugar una actualización de valores con efectos fiscales de los bienes y derechos adjudicados, como hasta ahora.
- Que tales compensaciones no constituyen renta para el perceptor ni dan derecho a reducir la base imponible del pagador.

2. CUANTIFICACIÓN DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

A. Supresión de los coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles

Se modifica el artículo 35 de la Ley del IRPF, para suprimir los coeficientes de actualización del valor de adquisición en la transmisión de bienes inmuebles, aplicables hasta la reforma,

para corregir la depreciación monetaria, en función de los establecidos anualmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente.

B. Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994

Se modifica la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, que regula la reducción por abatimiento en el régimen transitorio de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, para establecer un límite cuantitativo, cifrado en 400.000 euros, al importe del valor de las transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2015 susceptibles de beneficiarse de la citada reducción en el régimen transitorio, cuya mecánica de aplicación queda como sigue:

- En primer lugar, determinaremos las ganancias patrimoniales obtenidas derivadas de las distintas transmisiones de elementos patrimoniales (las pérdidas patrimoniales no son objeto de reducción por abatimiento) según las reglas general y específicas establecidas en materia de ganancias y pérdidas patrimoniales que resulten aplicables.
- En segundo lugar, determinaremos la parte de la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006, correspondiente a las transmisiones de elementos patrimoniales realizadas a partir de 1 de enero de 2015, aplicando las mismas reglas vigentes con anterioridad a la reforma.
- En tercer lugar, en lo que constituye la parte novedosa de la reforma, se establece un límite cuantitativo al importe de la ganancia patrimonial susceptible de reducción por abatimiento, que será la parte proporcional de la ganancia patrimonial correspondiente a los primeros 400.000 euros del valor de las transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2015, tal como sigue:

  – A efectos del límite de 400.000 euros, solamente se tomarán en consideración las transmisiones de elementos patrimoniales en las que concurran los siguientes requisitos:

    - Que los elementos patrimoniales transmitidos no estén afectos, ni total ni parcialmente, a actividades económicas. Si hubieran estado afectos a actividades económicas, su desafectación deberá haber tenido lugar con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.
    - Que los elementos patrimoniales transmitidos hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.
    - Que hubieran generado una ganancia patrimonial.

– Se tomarán en consideración las transmisiones realizadas a partir del 1 de enero de 2015, con límite temporal indefinido hasta completar el límite cuantitativo de 400.000 euros de valor de transmisión.

– Se atenderá con carácter prelativo a la fecha en que se entienda producida la alteración patrimonial derivada de cada transmisión patrimonial generadora de una ganancia patrimonial susceptible de reducción.

• Por último, el importe de cada ganancia patrimonial susceptible de reducción por abatimiento, o de la parte proporcional correspondiente por aplicación del límite cuantitativo de 400.000 euros, en la cuantía que se entienda generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá aplicando el coeficiente de abatimiento que resulte procedente atendiendo a la naturaleza del elemento patrimonial transmitido y al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición del elemento patrimonial transmitido y el 31 de diciembre de 1996, en iguales términos que con la normativa anterior a la reforma.

EJEMPLO 4

Un contribuyente adquirió un bien inmueble el 1 de julio de 1990 por 150.000 euros, que ha constituido su segunda residencia para vacaciones desde su adquisición, y lo vende por 600.000 euros:

1.ª alternativa: El día 29 de diciembre de 2014 (a tributar IRPF 2014).

2.ª alternativa: El día 2 de enero de 2015 (a tributar IRPF 2015).

Calcular la ganancia patrimonial gravable en el IRPF de 2014 y 2015 según las dos alternativas señaladas.

Solución

1.ª alternativa: Transmisión el 29 de diciembre de 2014 (a tributar IRPF 2014).

Cálculo de la ganancia patrimonial sabiendo que resultan de aplicación los coeficientes de actualización de los valores de adquisición de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas previstos en el artículo 35.2 de la Ley del IRPF, así como los coeficientes de abatimiento en el régimen transitorio según la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF:

Valor de transmisión	600.000,00
Valor de adquisición actualizado (150.000 × 1,3299)	– 199.485,00
Ganancia patrimonial «previa»	400.515,00

.../...

.../...

Determinamos la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006:

Periodo de permanencia hasta 20-01-2006	5.683 días
Periodo de permanencia hasta transmisión 29-12-2014	8.948 días

Luego, la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 será: [400.515,00 × 5.683/8.948] = 254.372,68 euros.

Determinamos ahora la reducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF:

Periodo permanencia computable hasta 31-12-1996	≈ 7 años
Coeficiente reductor [(7 – 2) × 11,11 %]	55,55 %
Reducción régimen transitorio (254.372,68 × 0,5555)	141.304,02

Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro:

Ganancia patrimonial «previa»	400.515,00
Reducción régimen transitorio	– 141.304,02
Ganancia patrimonial BI del ahorro	259.210,98

Cálculo de la cuota íntegra (estatal más autonómica) correspondiente:

Hasta 6.000 euros [6.000 × (0,1150 + 0,0950)	1.260,00
Entre 6.000 y 24.000 euros [18.000 × (0,1450 + 0,1050)]	4.500,00
Resto [(259.210,98 – 24.000) × (0,1650 + 0,1050)]	63.506,96
Total cuota íntegra conjunta	69.266,96

2.ª alternativa: Transmisión 2 de enero de 2015 (a tributar IRPF 2015).

Cálculo de la ganancia patrimonial sabiendo que tras la reforma no resultan de aplicación los coeficientes de actualización a los valores de adquisición de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas previstos en el artículo 35.2 de la Ley del IRPF, y que los coeficientes de abatimiento en el régimen transitorio según la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF solamente resultan de aplicación respecto de la parte de la ganancia patrimonial que se corresponda proporcionalmente con un valor de transmisión de hasta 400.000 euros:

Valor de trasmisión	600.000,00
Valor de adquisición	– 150.000,00
Ganancia patrimonial «previa»	450.000,00

.../...

.../...

Determinamos la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006:

Periodo de permanencia hasta 20-01-2006	5.683 días
Periodo de permanencia hasta transmisión 02-01-2015	8.952 días

Luego la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 será: [450.000,00 × 5.683/8.952] = 285.673,59 euros.

Determinamos la parte de la ganancia patrimonial obtenida que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006, que se corresponde proporcionalmente con un valor de transmisión de hasta 400.000 euros, que será la parte de la misma susceptible de reducción por abatimiento: 400.000 × 285.673,59/600.000 = 190.444,06 euros.

Determinamos ahora la reducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF:

Periodo permanencia computable hasta 31-12-1996	≈ 7 años
Coeficiente reductor [(7 – 2) × 11,11 %]	55,55 %
Reducción régimen transitorio (190.449,06 × 0,5555)	105.794,45

Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro:

Ganancia patrimonial «previa»	450.000,00
Reducción régimen transitorio	– 105.794,45
Ganancia patrimonial BI del ahorro	344.205,55

Cálculo de la cuota íntegra (estatal más autonómica) correspondiente:

Hasta 6.000 euros [6.000 × (0,1050 + 0,0950)	1.200,00
Entre 6.000 y 50.000 euros [44.000 × (0,1150 + 0,1050)]	9.680,00
Resto [(344.205,55 – 50.000) × (0,1350 + 0,1050)]	70.609,33
Total cuota íntegra conjunta	81.489,33

Diferencia de tributación 2014/2015:

Total cuota íntegra conjunta 2015	81.489,33
Total cuota íntegra conjunta 2014	– 69.266,96
Exceso tributación 2015 s/ 2014	12.222,37

EJEMPLO 5

Un contribuyente ha realizado a lo largo de 2015 las siguientes operaciones determinantes de alteraciones de patrimonio generadoras de ganancias y pérdidas patrimoniales:

- Ha transmitido un bien inmueble, que adquirió el 1 de julio de 1990 por 150.000 euros, que ha constituido su segunda residencia para vacaciones desde su adquisición. La transmisión la ha realizado con fecha 2 de marzo de 2015 y el precio de venta asciende a 300.000 euros.
- Ha realizado las siguientes operaciones de venta de acciones cotizadas en bolsa:
  - El 20 de mayo de 2015 transmite un paquete de acciones por importe de 75.000 euros, descontadas comisiones y gastos. El citado paquete de acciones fue adquirido el 20 de mayo de 1994 por 80.000 euros, gastos incluidos, y su cotización media del último trimestre de 2005 según la Orden EHA/492/2005, esto es su valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, fue de 100.000 euros.
  - El 20 de julio de 2015 transmite un paquete de acciones por importe de 75.000 euros, descontadas comisiones y gastos. El citado paquete de acciones fue adquirido el 20 de julio de 1992 por 50.000 euros, gastos incluidos, y su cotización media del último trimestre de 2005 según la Orden EHA/492/2005, esto es su valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, fue de 60.000 euros.
  - El 20 de septiembre de 2015 transmite un paquete de acciones por importe de 75.000 euros, descontadas comisiones y gastos. El citado paquete de acciones fue adquirido el 20 de septiembre de 1990 por 25.000 euros, gastos incluidos, y su cotización media del último trimestre de 2005 según la Orden EHA/492/2005, esto es su valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, fue de 80.000 euros.

Determinar las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro.

Solución

- Transmisión bien inmueble el 2 de marzo.

Cálculo de la ganancia patrimonial sabiendo que, tras la reforma, no resultan de aplicación los coeficientes de actualización a los valores de adquisición de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas previstos en el artículo 35.2 de la Ley del IRPF y que los coeficientes de abatimiento en el régimen transitorio según la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF solamente resultan de aplicación respecto de la parte de la ganancia patrimonial que se corresponda proporcionalmente con un valor de transmisión de hasta 400.000 euros:

.../...

.../...

Valor de trasmisión	300.000,00
Valor de adquisición	– 150.000,00
Ganancia patrimonial «previa»	150.000,00

Determinamos la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006:

Periodo de permanencia hasta 20-01-2006	5.683 días
Periodo de permanencia hasta transmisión 02-03-2015	9.011 días

Luego, la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 será: [150.000,00 × 5.683/9.011] = 94.601,04 euros.

Como el valor de transmisión de todas las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2015, que determinan alteraciones de patrimonio susceptibles de ser objeto de abatimiento según la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, no supera los 400.000 euros, la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 puede ser objeto de reducción. Determinamos ahora la reducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF:

Periodo permanencia computable hasta 31-12-1996	≈ 7 años
Coeficiente reductor [(7 - 2) × 11,11 %]	55,55 %
Reducción régimen transitorio (94.601,04 × 0,5555)	52.550,88

Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro:

Ganancia patrimonial «previa»	150.000,00
Reducción régimen transitorio	– 52.550,88
Ganancia patrimonial BI del ahorro	97.449,12

- Transmisión el 20 de mayo de 2015 del paquete de acciones adquirido el 20 de mayo de 1994.

Valor de transmisión	75.000,00
Valor de adquisición	– 80.000,00
Pérdida patrimonial BI del ahorro	– 5.000,00

Como se ha determinado una pérdida patrimonial, no resulta de aplicación la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

.../...

.../...

- Transmisión el 20 de julio de 2015 del paquete de acciones adquirido el 20 de julio de 1992.

Valor de transmisión	75.000,00
Valor de adquisición	– 50.000,00
Ganancia patrimonial «previa»	25.000,00

Determinamos la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006:

Valor Impuesto sobre el Patrimonio 2005	60.000,00
Valor de adquisición	– 50.000,00
Diferencia	10.000,00

Como el valor de transmisión acumulado de todas las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2015, que determinan alteraciones de patrimonio susceptibles de ser objeto de abatimiento según la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF (al no computarse la transmisión de acciones que genera una pérdida patrimonial), no supera los 400.000 euros, la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 puede ser objeto de reducción.

Determinamos ahora la reducción por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF:

Periodo permanencia computable hasta 31-12-1996	≈ 5 años
Coeficiente reductor [(5 - 2) × 25 %]	75 %
Reducción régimen transitorio (10.000 × 0,75)	7.500,00

Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro:

Ganancia patrimonial «previa»	25.000,00
Reducción régimen transitorio	– 7.500,00
Ganancia patrimonial BI del ahorro	17.500,00

- Transmisión el 20 de septiembre de 2015 del paquete de acciones adquirido el 20 de septiembre de 1990.

Valor de transmisión	75.000,00
Valor de adquisición	– 25.000,00
Ganancia patrimonial «previa»	50.000,00

.../...

.../...

Como el valor de cotización media del último trimestre de 2005 según la Orden EHA/492/2005, esto es su valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, resulta superior al valor de transmisión, la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006.

Como con esta última operación el valor de transmisión acumulado de todas las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2015, que determinan alteraciones de patrimonio susceptibles de ser objeto de abatimiento según la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF (aun no computándose la transmisión de acciones que genera una pérdida patrimonial), supera los 400.000 euros, solamente la parte de la ganancia patrimonial obtenida que se entiende generada con anterioridad al 20 de enero de 2006, que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que resta para alcanzar dicho límite, respecto del importe total de esta última operación, puede ser objeto de reducción.

Luego, la parte de la ganancia patrimonial obtenida que puede ser objeto de reducción será:

$$50.000 \times (400.000 - 300.000 - 75.000)/75.000 = 16.666{,}67 \text{ euros}$$

El importe de la reducción por abatimiento será:

Periodo permanencia computable hasta 31-12-1996	≈ 7 años
Coeficiente reductor [(7 - 2) × 25 %]	100 %
Reducción régimen transitorio (16.666,67 × 1)	16.666,67

Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro:

Ganancia patrimonial «previa»	50.000,00
Reducción régimen transitorio	– 16.666,67
Ganancia patrimonial BI del ahorro	33.333,33

3. DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN PREFERENTE DESGAJADOS DE VALORES COTIZADOS

Se modifican las letras a), b) y c) del apartado 1 y el apartado 2 y se suprime el apartado 4 del artículo 37 de la Ley del IRPF, para, al margen de introducir ciertas actualizaciones terminológicas más acordes con la dicción contable, equiparar el tratamiento fiscal de la venta de derechos de suscripción preferente procedentes de valores cotizados y no cotizados.

Ahora bien, tal y como ya se ha comentado, la letra c) de la disposición final sexta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, pospone la entrada en vigor de la reforma de los citados preceptos, que modifican el régimen de tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción preferente desgajados de acciones cotizadas en mercados organizados, hasta el 1 de enero de 2017.

Con la normativa anterior a la reforma, el importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores cotizados minoraba el valor de adquisición de tales valores hasta su anulación, tributando únicamente el exceso como ganancia patrimonial en el momento de la transmisión. A tales efectos, cuando no se transmiten la totalidad de los derechos de suscripción, se entiende que los transmitidos corresponden a los valores más antiguos.

Pues bien, con las modificaciones introducidas, operativas a partir de 1 de enero de 2017, lo que se pretende es que el total importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores cotizados tenga la consideración de ganancia patrimonial en el periodo impositivo en el que se produzca su transmisión, como ocurre con el importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores no cotizados.

Como consecuencia de este cambio normativo, se añade una nueva disposición transitoria vigésima novena a la Ley del IRPF para establecer que, para la determinación del valor de adquisición en la transmisión de valores cotizados, se deducirá el importe obtenido en las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2017, con exclusión del importe que de tales transmisiones hubiera tributado ya como ganancia patrimonial. A tales efectos, cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos corresponden a los adquiridos en primer lugar.

4. GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LICENCIAS DE AUTOTAXI POR CONTRIBUYENTES EN EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

Se modifica la disposición adicional séptima de la Ley del IRPF, que establece la aplicación de unos coeficientes reductores de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de licencias de autotaxi por contribuyentes en el método de estimación objetiva, cuando dicha transmisión tenga lugar en determinadas circunstancias.

Lo que se pretende con la reforma, que viene a incorporar a la ley el contenido del artículo 42 del Reglamento del IRPF manteniendo inalterables los requisitos exigidos, es limitar la aplicación de los coeficientes reductores, que también se mantienen invariables, a la parte de la ganancia patrimonial generada hasta el 1 de enero de 2015. A tales efectos se establece, como criterio para determinar la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2015, un reparto lineal de la total ganancia patrimonial obtenida en función del número de días transcurridos desde la fecha de adquisición del activo fijo intangible hasta el 31 de diciembre de 2014, en relación con el número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

5. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DE GANANCIAS PATRIMONIALES

Se añade un apartado 3 al artículo 38 de la Ley del IRPF, que pasa a titularse «Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión», para establecer un nuevo supuesto de exención por reinversión.

En concreto, se establece la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, cualquiera que sea su naturaleza (bienes o derechos), por contribuyentes mayores de 65 años a la fecha de transmisión, de acuerdo con los siguientes parámetros:

- Que el total importe obtenido en la transmisión, con el límite de 240.000 euros, se destine, en el plazo de seis meses contados de fecha a fecha desde el momento de la transmisión, a la constitución a su favor de una renta vitalicia asegurada, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.
- Cuando el importe reinvertido sea inferior al total importe de la transmisión, por operar el límite de 240.000 euros o por que se decidiera reinvertir solo parte del valor de transmisión, la ganancia patrimonial exonerada de gravamen será la parte que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida en relación al total importe de la transmisión.
- La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia asegurada que materializa la reinversión implicará la perdida de la exención, debiéndose someter a gravamen el total importe de la ganancia patrimonial, en su día exonerada, en el momento del incumplimiento, sin que, entendemos, deba resarcirse a la Administración con intereses de demora.

X. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: CLASES DE RENTA. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS

1. RENTAS DEL AHORRO

Se modifica el artículo 46 de la Ley del IRPF, para introducir un doble cambio en relación con las distintas categorías o componentes de renta que integrarán la base imponible del ahorro, tal como sigue:

- Pasan a integrar la renta del ahorro todas las ganancias y pérdidas patrimoniales que se deriven de transmisiones, con independencia de su periodo de generación. Solo cuando la ganancia o pérdida patrimonial no se derive de una transmisión, se integrará como renta general, retornándose de esta manera a la situación existente hasta el año 2012 inclusive.

- En relación con los rendimientos del capital mobiliario que no forman parte de la renta del ahorro por derivar de la financiación de entidades vinculadas, el porcentaje de participación a considerar en los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socio-sociedad (para calcular el exceso de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios en la parte que corresponde a la participación del contribuyente) se eleva hasta el 25 % (con anterioridad a la reforma, dicho porcentaje estaba fijado en el 5 %), con lo que se reduce el ámbito de aplicación de esta norma de marcado carácter preventivo o cautelar.

Por otro lado, según el apartado 2 del artículo 95 bis de la Ley del IRPF y 108.1 b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, también se van a integrar como rentas del ahorro las siguientes partidas:

- Las ganancias patrimoniales por cambio de residencia, gravadas *ex novo* por el artículo 95 bis de la Ley del IRPF, que se integrarán en la base imponible del ahorro como ganancias de patrimonio aun cuando no se derivan de transmisiones.
- Los beneficios distribuidos por sociedades que tributen en el régimen especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros con cargo a reservas exentas en los términos establecidos en el artículo 108.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Con anterioridad a la reforma, tales rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios se integraban como renta general, habilitando la correspondiente deducción por doble imposición internacional.

2. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS EN LA BASE IMPONIBLE GENERAL

Se modifica el artículo 48 de la Ley del IRPF, sobre integración y compensación de rentas en la base imponible general, para elevar hasta el 25 % (con anterioridad a la reforma, dicho porcentaje estaba fijado en el 10 %) el límite de traslación (para su compensación con los rendimientos y rentas imputadas que acrecen a la base imponible general) del saldo negativo que resulte, en su caso, de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales que acrecen a la base imponible general al no derivarse de transmisiones, retornándose de esta manera a la situación existente hasta el año 2012 inclusive.

3. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS EN BASE IMPONIBLE DEL AHORRO

Se modifica el apartado 1 del artículo 49 de la Ley del IRPF, sobre integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro, al objeto de eliminar la tradicional estanqueidad

existente entre los saldos negativos resultantes, en su caso, de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital mobiliario que acrecen a la base imponible del ahorro, por una parte, y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones que acrecen también a la base imponible del ahorro, por otra. De tal manera que:

- Podrá compensarse el saldo negativo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital mobiliario que acrecen a la base imponible del ahorro, con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones, cualquiera que sea su periodo de generación, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.
- Y, a la inversa, podrá compensarse el saldo negativo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones, cualquiera que sea su periodo de generación, con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital mobiliario que acrecen a la base imponible del ahorro, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.
- Transitoriamente, dicho porcentaje será del 10 % para 2015, del 15 % para 2016 y del 20 % para 2017, aplicándose el 25 % a partir de 2018 (disp. adic. duodécima de la Ley del IRPF).

4. RÉGIMEN TRANSITORIO

Se modifican los apartados 5 y 6 y se añade un apartado 7 a la disposición transitoria séptima de la Ley del IRPF, para establecer el régimen de aplicación de las partidas pendientes de compensar a la fecha de entrada en vigor de las modificaciones introducidas en materia de integración y compensación de rentas que se acaban de comentar, tal como sigue:

- Las pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible del ahorro generadas en 2011, 2012, 2013 y 2014 (las procedentes de 2011 y 2012 serán las derivadas de transmisiones, con independencia de su periodo de generación, mientras que las procedentes de 2013 y 2014 serán las derivadas de transmisiones con más de un año de periodo de generación), pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, podrán compensarse con el saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones, cualquiera que sea su periodo de generación, que acrecen a la base imponible del ahorro.
- Las pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible general generadas en 2011, 2012, 2013 y 2014 (las procedentes de 2011 y 2012 serán las que no se derivan de transmisiones, mientras que las procedentes de 2013 y 2014 podrían derivarse también de transmisiones con hasta un año de periodo de generación), pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se compensarán de acuerdo con las siguientes reglas:

- Las pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible general, derivadas de transmisiones con hasta un año de periodo de generación procedentes de 2013 y 2014, pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, deberán compensarse, en primer lugar, con el saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones, cualquiera que sea su periodo de generación, que acrecen a la base imponible del ahorro.
- El exceso no compensado de las pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible general derivadas de transmisiones con hasta un año de periodo de generación procedentes de 2013 y 2014 y el resto de pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible general procedentes de 2011, 2012, 2013 y 2014 (las no derivadas de transmisiones), pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, podrán compensarse con el saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible general, al no derivarse de transmisiones.
- En el caso de existir remanente de pérdidas patrimoniales a compensar, tal exceso podrá compensarse con el saldo positivo de los rendimientos y rentas imputadas que se integran en la base imponible general, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.
- Si finalmente resultara un saldo negativo, se trasladará a los cuatro años siguientes para su aplicación, de acuerdo con el mismo orden prelativo de compensación que se acaba de comentar.

• La posibilidad de compensar el saldo negativo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital mobiliario que acrecen a la base imponible del ahorro, con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones que también acrecen a la base imponible del ahorro, y viceversa, no resultará de aplicación a los saldos negativos de tal naturaleza procedentes de 2011, 2012, 2013 y 2014, pendientes de compensación a 1 de enero de 2015. Esto es, la regla de estanqueidad se mantiene en el régimen transitorio.

XI. DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

1. REDUCCIÓN POR CUOTAS Y APORTACIONES A PARTIDOS POLÍTICOS

Se modifica el apartado 1 del artículo 50 y se suprime el artículo 61 bis de la Ley del IRPF, al único objeto de eliminar la reducción en base imponible por cuotas y aportaciones a partidos políticos, que pasa a articularse como una deducción en cuota.

2. REDUCCIÓN POR APORTACIONES Y CONTRIBUCIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL

Se da nueva redacción a los apartados 3, 5 y 7 del artículo 51 y al apartado 1 del artículo 52 de la Ley del IRPF, para introducir los siguientes cambios en materia de reducciones en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

- Modificar los límites para la reducción en la base imponible general por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social en general, tal como sigue:

  – El límite porcentual sobre los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas se establece en el 30 %, en todo caso. Con anterioridad a la reforma se aplicaba el 30 % con carácter general y el 50 % para contribuyentes mayores de 50 años.

  – El límite absoluto se establece en los 8.000 euros anuales, en todo caso. Con anterioridad a la reforma el límite era de 10.000 euros anuales con carácter general y de 12.500 euros anuales para los mayores de 50 años. A este respecto, se modifica la disposición adicional decimosexta de la Ley del IRPF para establecer también el límite financiero en los 8.000 euros anuales.

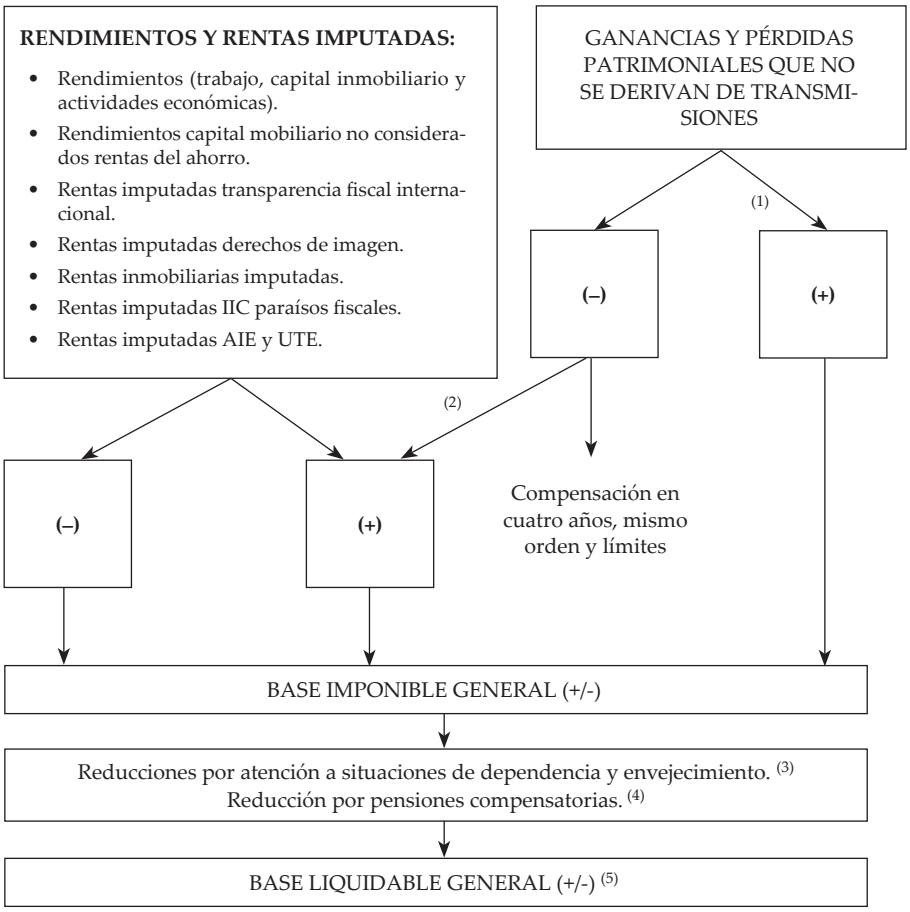
  – El límite de reducción adicional por aportaciones a favor del cónyuge, cuando este no obtenga rendimientos del trabajo o de actividades económicas superiores a los 8.000 euros anuales, se eleva desde los 2.000 euros hasta los 2.500 euros anuales.

- Adecuar su contenido a las modificaciones introducidas por la disposición final primera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que, básicamente, se concretan en la flexibilización de la posibilidad de disponer de los derechos consolidados correspondientes a aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, que podrán hacerse efectivos, además de en los supuestos tasados de enfermedad grave y desempleo de larga duración (transitoriamente también durante el plazo de dos años, contados a partir del 15 de mayo de 2013, en los supuestos de procedimientos de ejecución sobre la vivienda habitual del partícipe), una vez transcurridos diez años desde que aquellas tuvieron lugar, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

  No obstante, los derechos consolidados existentes a 31 de diciembre de 2015 solo podrán hacerse efectivos a partir del 1 de enero de 2025, también en las condiciones, términos y límites que se establezcan reglamentariamente.

Esquema bases imponible y liquidable general

(vigente a partir de 1 de enero de 2015)



(1) Compensación pérdidas patrimoniales BI general 2011, 2012, 2013 y 2014; si derivadas de transmisiones hasta un año procedentes de 2013 y 2014 previa compensación con ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones integradas en BI del ahorro. El exceso compensación con «rendimientos y rentas imputadas» con el límite del 25 % del importe positivo de esta partida.

(2) Compensación con «rendimientos y rentas imputadas» con el límite del 25 % del saldo positivo de esta partida. La compensación con «rendimientos y rentas imputadas» [(1)+(2)] opera con el límite conjunto del 25 %.

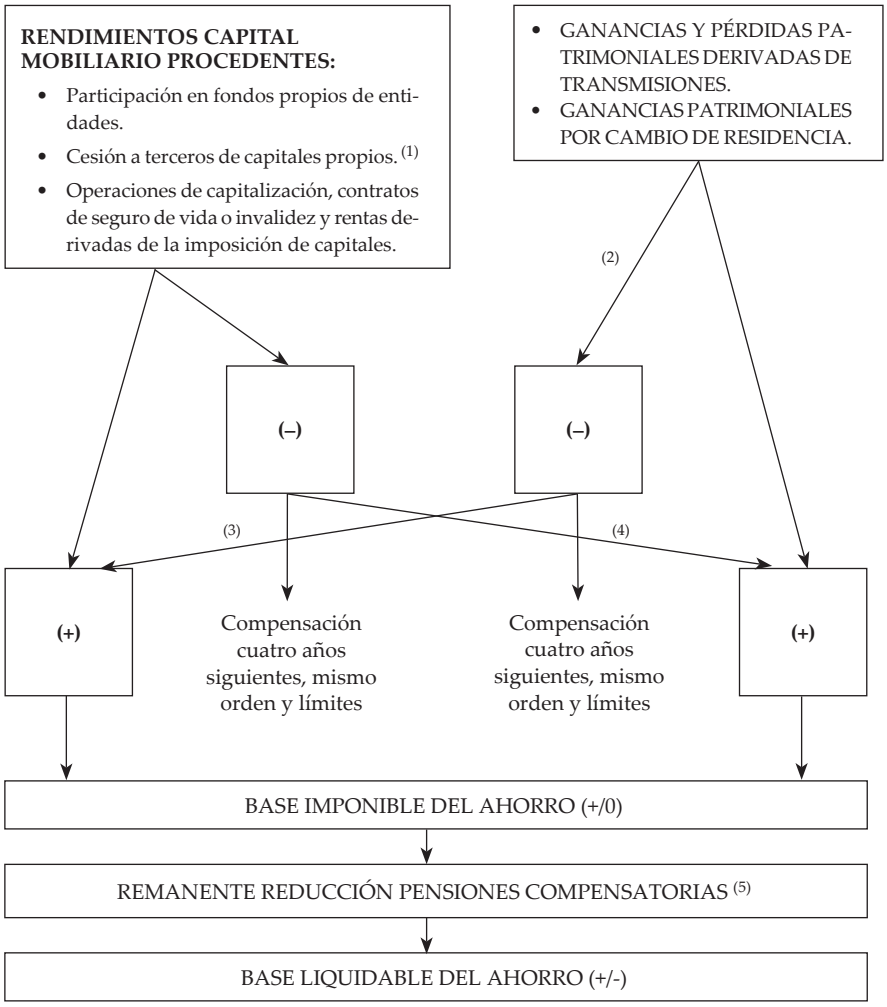
(3) Con el límite de la BI general positiva. El exceso a los cinco años siguientes.

(4) Sin que pueda determinar una BL general negativa. El exceso a reducir BI del ahorro.

(5) De resultar negativa, a compensar con BL generales positivas de los cuatro años siguientes. De resultar positiva, compensación de BL generales negativas procedentes de cuatro años anteriores.

Esquema bases imponible y liquidable del ahorro

(vigente a partir de 1 de enero de 2015)



(1) Salvo que procedan de entidades vinculadas que se integren en la BI general.

(2) Compensación pérdidas patrimoniales integradas BI del ahorro generadas en 2011, 2012, 2013 y 2014, así como de pérdidas patrimoniales integradas en la BI general procedentes de 2013 y 2014 derivadas de transmisiones hasta un año.

(3) Compensación con rendimientos capital mobiliario integrados BI del ahorro con el límite del 25 % del saldo positivo de esta partida (10 % en 2015, 15 % en 2016 y 20 % en 2017).

(4) Compensación con ganancias patrimoniales integradas BI del ahorro con el límite del 25 % del saldo positivo de esta partida (10 % en 2015, 15 % en 2016 y 20 % en 2017).

(5) Sin que pueda determinar una BL del ahorro negativa. El exceso se pierde.

XII. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA. ADECUACIÓN DEL IMPUESTO A LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES Y ESCALAS DE GRAVAMEN

1. MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES

Se modifican los artículos 57 a 61 de la Ley del IRPF, para incrementar las cuantías de los mínimos personales y familiares e introducir ciertos matices en las normas para su aplicación.

- Se aumenta la cuantía de todos mínimos personales y familiares, tal y como se desprende del siguiente cuadro:

	Hasta 2014	A partir de 2015
Mínimo por contribuyente		
General	5.151	5.550
Mayores de 65 años	+ 918	+ 1.150
Mayores de 75 años	+ 1.122	+ 1.400
Mínimo por descendientes		
Primero	1.836	2.400
Segundo	2.040	2.700
Tercero	3.672	4.000
Cuarto y siguientes	4.182	4.500
Descendientes menores de 3 años	+ 2.244	+ 2.800
Mínimo por ascendientes		
Ascendiente mayor de 65 años	918	1.150
Si fuera mayor de 75 años	+ 1.122	+ 1.400
Mínimo por discapacidad del contribuyente		
General	2.316	3.000
Minusvalía superior al 65 %	7.038	9.000
Si acredita necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o si el grado de minusvalía es igual o superior al 65 %	+ 2.316	+ 3.000

.../...

	Hasta 2014	A partir de 2015
.../...		
Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes:		
General	2.316	3.000
Minusvalía superior al 65 %	7.038	9.000
Si acredita necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o si el grado de minusvalía es igual o superior al 65 %	+ 2.316	+ 3.000

- En cuanto a las normas de aplicación de los mínimos personales y familiares se introducen las siguientes modificaciones:

  – En relación con el mínimo por descendientes se precisa que se asimila a la convivencia con el contribuyente, la dependencia económica respecto del mismo, siempre que no resulte de aplicación la regla de atenuación de la progresividad en relación con las anualidades por alimentos a favor de los hijos prevista en los artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF.

  Asimismo, para el caso de fallecimiento se eleva la cuantía del mínimo por descendientes a computar desde los 1.836 euros hasta los 2.400 euros.

  – En relación con el mínimo por ascendientes se establece, por asimilación a los descendientes, que el mínimo a computar en caso de fallecimiento será de 1.150 euros anuales. En tal caso, para determinar si concurre el requisito de convivencia, será necesario que esta se haya producido al menos durante la mitad del periodo transcurrido entre el inicio del periodo impositivo y la fecha de fallecimiento.

2. ESCALAS DE GRAVAMEN

Se modifican el apartado 1 del artículo 63, los artículos 64 a 66, 75 y 76 y la disposición adicional trigésima primera de la Ley del IRPF, para establecer unas escalas de gravamen, de la base liquidable general y del ahorro, con reducción del número de tramos y de los tipos marginales (en relación a los incrementados con el gravamen complementario vigente en 2012, 2013 y 2014) que se va a implementar en dos fases, para 2015 y 2016, cuyas características más significativas son las siguientes:

- **Escala estatal de gravamen aplicable sobre la base liquidable general**:

  – El número de tramos se reduce a cinco.

– El marginal mínimo se fija en el 10 % para 2015 y en el 9,50 % para 2016.
– El marginal máximo se fija en el 23,50 % para 2015 y en el 22,50 % para 2016.

El gravamen final dependerá de la escala autonómica correspondiente. Si bien, a efectos de retenciones, se propone una escala de cinco tramos cuyos tipos marginales oscilan entre el 19 % (20 % para 2015) y el 45 % (47 % para 2015).

- **Escala de gravamen (estatal más autonómica) aplicable sobre la base liquidable del ahorro**:

Base liquidable del ahorro	Tipo 2015	Tipo 2016
Hasta 6.000 euros	20 %	19 %
De 6.000 euros a 50.000 euros	22 %	21 %
De 50.000 euros en adelante	24 %	23 %

- En relación con la especialidad de aplicación de la escala general de gravamen en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos fijadas por decisión judicial, se precisa que solo procederá cuando no se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, incrementándose el mínimo personal y familiar para su aplicación en 1.980 euros anuales (actualmente dicho incremento está fijado en 1.600 euros anuales).

Por último, y relacionado con esta materia, se añade una nueva disposición adicional vigésima a la Ley del IRPF, para conceptuar y clarificar la mecánica de gravamen de las rentas exentas con progresividad.

XIII. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA. DEDUCCIONES DE NORMATIVA ESTATAL

1. DEDUCCIONES DE LA CUOTA QUE SE SUPRIMEN O CUYO RÉGIMEN SE MANTIENE INALTERADO

Se modifica el apartado 1 del artículo 67, se suprimen los apartados 6 y 7 del artículo 68, se modifica el apartado 1 del artículo 70 y se modifica el apartado 1 del artículo 77 de la Ley del IRPF, con el objeto de eliminar las siguientes deducciones de la cuota:

- La deducción por cuenta ahorro-empresa.
- La deducción por alquiler de la vivienda habitual, si bien se mantiene en el régimen transitorio (disp. trans. decimoquinta de la Ley del IRPF) en relación con aquellos

contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015, siempre que, con anterioridad a dicha fecha, se hubieran satisfecho cantidades derivadas del citado contrato que hubieran acreditado el derecho a deducir.

Se mantienen inalteradas las siguientes deducciones de la cuota:

- La deducción por inversión en vivienda habitual, aplicable en el régimen transitorio.
- La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (se modifica el número 1.º del apartado 1 del artículo 68 y se añade la disp. trans. vigésima octava de la Ley del IRPF, al único objeto de adecuar su contenido a la supresión de la deducción por cuenta ahorro-empresa).
- La deducción para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

2. DEDUCCIONES EN ACTIVIDADES ECONÓMICAS. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS EN EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Se modifica el apartado 2 del artículo 68 de la Ley del IRPF, al objeto de establecer una regulación completa de la deducción por inversión de beneficios en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, al resultar suprimida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y mantenerse en el ámbito del IRPF.

Con anterioridad a la reforma esta deducción, operativa desde 2013, se regulaba por remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, regulación que se completaba por el artículo 68.2 de la Ley del IRPF para su adecuación a este impuesto.

Tras las modificaciones normativas introducidas, el régimen de la deducción se mantiene prácticamente inalterado, con la única diferencia significativa de establecerse una reducción de los coeficientes de deducción. Analizamos brevemente cómo queda su contenido:

A. Ámbito de aplicación de la deducción

La deducción por inversión de beneficios, como el resto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades económicas, se aplica a los contribuyentes del IRPF que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.

En todo caso, los contribuyentes que pretendan aplicar la deducción por inversión de beneficios deberán reunir los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para tener la consideración de empresa de reducida dimensión, según el cual la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior deberá ser inferior a 10 millones de euros.

Se plantea la duda de si tal requisito debe concurrir en el ejercicio en el que se obtengan los beneficios, en el que se materialice la inversión o en ambos. Pues bien, entiende la DGT, en informe IE0041-14, de 6 de febrero, que el citado requisito debe de concurrir únicamente en el ejercicio en el que se obtengan los beneficios, puesto que la deducción está ligada a la inversión de los mismos, con independencia de cuál sea la consideración de la empresa en el momento en el que se realice la inversión.

B. Cuantificación del crédito fiscal de la deducción por inversión de beneficios y nacimiento del derecho a deducir

a. Base de cálculo de la deducción

Dan derecho a la deducción los rendimientos netos de actividades económicas que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias que se afecten a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

Pues bien, la base de la deducción será la cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del periodo impositivo que corresponda a tales rendimientos netos, invertidos en los términos del artículo 68.2 de la Ley del IRPF, sin que, en ningún caso, la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo.

A este respecto, en cuanto a la delimitación de la magnitud «rendimiento neto», a la que alude el citado artículo 68.2 b) de la Ley del IRPF, cabrían dos planteamientos ante la falta de precisión normativa:

- Considerar la magnitud que va a la base imponible, esto es, después de aplicar las reducciones del artículo 32 de la Ley del IRPF, opción más favorable a la Administración.
- Considerar la magnitud previa a la aplicación de las reducciones del artículo 32 de la Ley del IRPF, opción más favorable al contribuyente.

Entendemos que la norma se refiere al rendimiento neto minorado en las tres reducciones del artículo 32 de la Ley del IRPF, esto es, la magnitud que se integra en la base imponible. En todo caso habremos de estar a lo que al respecto determinen las consultas de la DGT.

b. Porcentaje de cálculo de la deducción

Los contribuyentes que acrediten el derecho a deducir aplicarán los siguientes porcentajes de deducción:

- Con carácter general se aplicará el coeficiente de deducción del 5 %.

- No obstante, el porcentaje de deducción será del 2,5 % en los siguientes supuestos:
  - Cuando al contribuyente se le hubiera practicado la reducción del 20 % por inicio de nuevas actividades económicas, prevista en el artículo 32.3 de la Ley del IRPF.
  - Cuando se trate de rentas respecto de las que se hubiera aplicado la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF.

El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal más autonómica del periodo impositivo en el que obtuvieron los rendimientos netos invertidos, sin perjuicio de la aplicación de los límites previstos en el artículo 69 de la Ley del IRPF.

c. Nacimiento del derecho a deducir

El derecho a deducir nace en el periodo impositivo en el que se materialice la inversión, y la inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en los que se invierte, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de *leasing* para su adquisición. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

C. Requisitos de la deducción

El nacimiento del derecho a la deducción por inversión de beneficios está condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Los beneficios deben invertirse en elementos patrimoniales aptos para la inversión.
- La reinversión debe efectuarse dentro de un plazo determinado.
- El elemento patrimonial que materializa la inversión debe permanecer en funcionamiento en la entidad durante un cierto tiempo.

a. Elementos patrimoniales aptos para la inversión

Los elementos que materializan la inversión han de reunir los siguientes requisitos:

- Han de pertenecer al inmovilizado material o inversiones inmobiliarias.
- Ha de tratarse de elementos nuevos, esto es, que entren en funcionamiento por primera vez.

- Han de quedar afectos a la realización de actividades económicas, afectación del elemento patrimonial a la actividad económica que deberá de tener lugar dentro del plazo de inversión. Así lo entiende la DGT en informe IE0041-14, de 6 de febrero.

En relación con el requisito de que ha de tratarse de elementos nuevos, aunque la redacción de la norma no es todo lo precisa que sería de desear, ya que su tenor literal se refiere a «… elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias», pudiendo dar a entender que el adjetivo «nuevos» solo se predica respecto de los elementos del inmovilizado material y no de los elementos de las inversiones inmobiliarias, que podrían ser usados, entendemos que el adjetivo «nuevos» se predica tanto para los elementos del inmovilizado material como para los elementos de las inversiones inmobiliarias. Así lo entiende la DGT en informe IE0041-14, de 6 de febrero.

b. Plazo para la inversión

El plazo para realizar la inversión comienza al inicio del periodo impositivo en que se obtengan los beneficios objeto de inversión y finaliza transcurridos dos años desde ese momento. Así, el plazo para invertir, respecto de los beneficios obtenidos en 2015, será el que va desde el 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016.

c. Permanencia de la inversión

Los elementos que materializan la inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la empresa, salvo pérdida justificada, durante un periodo de cinco años, o bien, durante toda su vida útil si esta resulta ser inferior.

No se perderá la deducción en el caso de transmisión de los elementos patrimoniales que materializan la inversión antes de la finalización del plazo de permanencia exigido, siempre que el importe obtenido, o el valor neto contable, si fuera inferior, se reinvierta de nuevo conforme a los requisitos de esta deducción.

Se plantea la duda, en el supuesto de transmisión del elemento patrimonial antes de que finalice el plazo de permanencia exigido, de cuándo debe realizarse la reinversión para no perder el derecho a la deducción, entendiendo la DGT en informe IE0041-14, de 6 de febrero, que la empresa cuenta con un plazo de dos años para la reinversión, contados desde el inicio del periodo impositivo en que se produce la transmisión.

D. Régimen de incompatibilidades

La deducción por inversión de beneficios es incompatible con los siguientes incentivos fiscales:

- Con la aplicación de la libertad de amortización. Nada se dice de la aceleración de amortizaciones (art. 103 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), ni del arrenda-

miento financiero (art. 102 de la Ley del Impuesto sobre sociedades), incentivos fiscales con los que, entendemos, sí que resultará compatible.

- Con la deducción por inversiones en Canarias (art. 94 Ley 20/1991).
- Con la Reserva para inversiones en Canarias (art. 27 Ley 19/1994).

Por lo demás, la deducción por inversión de beneficios está sometida al régimen general de incompatibilidades del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo apartado 4 establece: «Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad».

EJEMPLO 6

Sea un contribuyente que desarrolla una actividad económica que aplica el método de estimación directa simplificada, determinando los rendimientos, base liquidable general y cuota íntegra total, estatal más autonómica, siguientes para 2015 y 2016:

	2015	2016
Rendimientos netos actividad económica EDS	40.000,00	40.000,00
Otros rendimientos netos base imponible general	12.000,00	12.000,00
Base imponible general	52.000,00	52.000,00
Reducción base imponible general	– 10.000,00	– 12.000,00
Base liquidable general	42.000,00	40.000,00
Cuota íntegra total (estatal más autonómica)	10.715,50	9.391,50

Determinar la deducción por inversión de beneficios, sabiendo que en diciembre de 2016 ha adquirido inmovilizado material nuevo que afecta a su actividad económica por importe de 75.000 euros y que ni en 2015 ni en 2016 ha aplicado la reducción prevista en el artículo 32.3 de la Ley del IRPF, cumpliéndose con los límites del artículo 69 de la Ley del IRPF.

Solución

La deducción resulta aplicable en 2016, año en el que se materializa la inversión de los beneficios de la actividad, y el rendimiento neto computable como base de la deducción será la cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva de 2015 y 2016 que corresponda a tales rendimientos, con el límite del importe invertido:

.../...

.../...

- Rendimientos computables como base de deducción, esto es, la cuantía equivalente de la base liquidable general correspondiente a rendimientos de la actividad:

En 2015 (42.000 × 40.000/52.000)	32.307,69
En 2016 (40.000 × 40.000/52.000)	30.769,23
Rendimientos computables base deducción	63.076,92

- Cuantificación de la deducción:

Base deducción	63.076,92
Importe invertido	75.000,00
Rendimientos computables base deducción	63.076,92
Importe deducción	3.153,85
Deducción (63.076,92 × 0,05)	3.153,85
Límite (10.715,50 + 9.391,50)	20.107,50

3. DEDUCCIONES POR DONATIVOS Y OTRAS APORTACIONES

Se modifica el apartado 3 del artículo 68 de la Ley del IRPF a efectos de establecer una deducción por las cuotas de afiliación y las aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores, aplicable de acuerdo con los siguientes parámetros:

- La base de deducción está constituida por las cuotas de afiliación y aportaciones previstas en la letra a) del apartado dos del artículo 2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (cuotas y aportaciones de afiliados, adheridos y simpatizantes), con el límite máximo de 600 euros anuales.
- El coeficiente de deducción se establece en el 20 %.

Por otro lado, con efectos desde 1 de enero de 2015, la disposición final quinta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades da nueva redacción al artículo 19 y añade una nueva disposición transitoria quinta, ambos preceptos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, al objeto de mejorar el régimen de la deducción por donativos a entidades incluidas en el ámbito de la citada Ley 49/2002, estimulando la fidelización de tales donaciones en los siguientes términos:

Base de deducción importe hasta	Porcentaje de deducción para 2015	Porcentaje de deducción a partir de 2016
150 euros	50 %	75 %
Resto base deducción	27 % (1)	30 % (1)

(1) Si en los dos periodos impositivos inmediatamente anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción a favor de una misma entidad beneficiaria del mecenazgo por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio inmediato anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción a favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros será del 32,5 % para 2015 y del 35 % a partir de 2016.

Con la normativa anterior a la reforma, el porcentaje de deducción era del 25 %, pudiéndose incrementar, por Ley de Presupuestos Generales del Estado, en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades y programas prioritarios del mecenazgo aprobados. Opción esta última que no resulta expresamente suprimida por lo que, entendemos, se mantiene, habiéndose modificado únicamente los porcentajes generales de la deducción. En todo caso habremos de estar a lo que se disponga por la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente.

En todo caso, como hasta ahora, la base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el artículo 69.1 de la Ley del IRPF.

4. DEDUCCIÓN POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA

Se modifica la letra h) del número 3.º del apartado 4 del artículo 68 de la Ley del IRPF, para condicionar la posibilidad de acoger a esta deducción las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla, que se correspondan con rentas a las que les resulte de aplicación la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aplicable en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes supuestos:

- Cuando tengan su domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.
- Cuando vinieran operando efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años y obtengan rentas fuera de dichas ciudades con derecho a la aplicación de la bonificación, con los requisitos y cautelas que se establezcan reglamentariamente.

XIV. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DIFERENCIAL Y DEL RESULTADO DE LA DECLARACIÓN

Se modifica el artículo 79 de la Ley del IRPF, para adecuarlo a los cambios introducidos en materia de minoraciones de la cuota líquida para determinar la cuota diferencial, que se concre-

tan en los siguientes aspectos (al margen de la supresión de la compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con periodo de generación superior a dos años, ya comentada):

- Se modifica el apartado 3 del artículo 80 de la Ley del IRPF, al único objeto de introducir una mejora en la técnica de redacción.
- Se suprime el artículo 80 bis de la Ley del IRPF, al objeto de eliminar la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.
- Se añade un nuevo artículo 81 bis a la Ley del IRPF, para establecer una triple deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (de corte muy similar a la deducción por maternidad, abono anticipado incluido, que se mantiene):

  – Por cada descendiente con discapacidad, con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes: hasta 1.200 euros anuales.

  – Por cada ascendiente con discapacidad, con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes: hasta 1.200 euros anuales.

  – Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa: hasta 1.200 euros anuales. Deducción que se incrementará en un 100 % en caso de familias numerosas de categoría especial.

  Las características básicas de estas deducciones, respecto de las que se dispone una amplia remisión reglamentaria para establecer el procedimiento de aplicación, son:

  – Se calculan de forma proporcional al número de meses en que concurran las circunstancias determinantes de su aplicación.

  – Tendrán como límite, para cada una de ellas, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades devengadas en el periodo impositivo.

  – El citado límite se aplica separadamente para cada modalidad de deducción y, cuando sean varios los descendientes o ascendientes con discapacidad, se aplicará también de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

  – A efectos de cálculo del límite, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

  – Se podrán solicitar de forma anticipada.

XV. REGÍMENES ESPECIALES

1. IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS

Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 85 de la Ley del IRPF, para introducir un ligero cambio en las reglas de cuantificación de las rentas inmobiliarias imputadas (en sintonía con los cambios introducidos para la cuantificación de la retribución en especie por utilización de vivienda propiedad del empleador):

- Se establece que el porcentaje reducido del 1,1 % para determinar la renta inmobiliaria imputada resultará de aplicación únicamente cuando se trate de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados con efectos del propio periodo impositivo o de los diez años anteriores. Con anterioridad a la reforma, la norma hablaba de valores catastrales revisados con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 1994.
- Por otro lado, para los supuestos en los que a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, se establece que el citado porcentaje reducido del 1,1 % se aplicará el 50 % del mayor de los dos siguientes valores:
  - El precio, contraprestación o valor de adquisición.
  - El valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

  Hasta ahora, la base computable para la citada cuantificación se articulaba por remisión al valor prevalente a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, sin que ello implique cambios en la cuantía de la retribución en especie resultante.

2. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Se modifica el artículo 91 de la Ley del IRPF, para introducir importantes modificaciones en el régimen de transparencia fiscal internacional, que recogemos sucintamente:

- Se establece la obligación de transparentar toda la renta positiva obtenida en el extranjero por entidades no residentes que no dispongan de la correspondiente organización de medios personales y materiales, salvo que tales medios concurran en sede de otra entidad no residente perteneciente al mismo grupo (en el sentido del art. 42 del Código de Comercio) o que su constitución y operativa responda a motivos económicos válidos.
- De no proceder la imputación global de rentas positivas, se transparentarán únicamente las rentas positivas derivadas de las fuentes específicamente contempladas,

sin que, en conjunto, pueda resultar una renta imputada superior a la renta total de la entidad no residente, que son las previstas en la normativa anterior a la reforma (titularidad de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, participación en fondos propios de entidades y cesión a terceros de capitales propios o rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios), a las que se añaden:

  - Las operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
  - La propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles o derechos de imagen cuando no resulte de aplicación su propio régimen especial.
  - Los instrumentos financieros derivados, salvo que se destinen a la cobertura específica de riesgos en el desarrollo de actividades económicas.

- Se elimina la posibilidad de optar por imputar las rentas en el periodo impositivo de aprobación de cuentas, siendo imperativa la imputación al periodo impositivo de conclusión del ejercicio social.
- Entre la información a presentar junto con la declaración, se añade la correspondiente al lugar del domicilio fiscal y la memoria de las cuentas anuales.
- Para que opere la regla de presunciones establecida, se añade al supuesto determinante de mediar un país o territorio considerado como paraíso fiscal el de que se trate de un territorio de nula tributación.
- Se precisa que la exclusión del régimen de transparencia en relación con las entidades concernidas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, lo será siempre que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas o que se trate de una institución de inversión colectiva regulada por la normativa comunitaria.

3. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

Se modifica el artículo 93 de la Ley del IRPF, para introducir importantes modificaciones en el conocido como régimen especial de «impatriados», que recogemos sucintamente:

- Se ve alterado su ámbito de aplicación en los siguientes términos:
  - Se excluye de su ámbito a los deportistas profesionales sometidos al Real Decreto 1006/1985.

– Se admite su aplicación en relación con los administradores de entidades en cuyo capital no participen o cuando la participación detentada no determine la consideración de entidad vinculada.

– Se eliminan los requisitos de que los trabajos se realicen efectivamente en territorio español, que se realicen para una empresa o entidad residente en España y que los rendimientos del trabajo no estén exentos en el IRNR.

– Se suprime el requisito cuantitativo de que las retribuciones previsibles no excedan de los 600.000 euros anuales.

• Para el cálculo de la deuda tributaria se aplicará la normativa del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con las especialidades que se establecen:

– No serán de aplicación las exenciones previstas en la normativa del IRNR.

– Los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente se entenderán, en todo caso, obtenidos en territorio español.

– Se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas durante todo el año, sin que sea posible compensación alguna entre ellas.

– Se adecuan los tipos de gravamen aplicables a las nuevas tarifas del IRPF:

- Los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones, se gravarán según los tipos de la escala aplicable a la base imponible del ahorro, antes comentados.

- El resto de rentas, se gravarán según la siguiente escala:

Base liquidable	Tipo 2015	Tipo 2016
Hasta 600.000 euros	24 %	24 %
Desde 600.000 euros en adelante ...	47 %	45 %

• En materia de retenciones e ingresos a cuenta, que se aplicarán de acuerdo con la normativa del IRNR y el correspondiente desarrollo reglamentario, se concreta que el porcentaje de retención para los rendimientos del trabajo será del 24 % sobre los primeros 600.000 euros y del 45 % (47 % en 2015) sobre el exceso.

Como consecuencia de los cambios introducidos se articula un régimen transitorio (disp. trans. decimoséptima de la Ley del IRPF) para permitir que los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 puedan optar por seguir aplicando el régimen vigente a 31 de diciembre de 2014, opción que deberá realizarse al tiem-

po de presentar la declaración por el ejercicio 2015 y mantenerse hasta el final de la aplicación del régimen especial.

4. INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

Se modifica la letra c) del apartado 1 del artículo 94 de la Ley del IRPF al único objeto de adecuar la remisión normativa a los cambios introducidos por ley de reforma.

5. GANANCIAS PATRIMONIALES POR CAMBIO DE RESIDENCIA

Se añade un nuevo artículo 95 bis a la Ley del IRPF, para establecer un régimen especial aplicable en los supuestos en los que un contribuyente pierda su condición de tal por cambio de residencia, de acuerdo con los siguientes parámetros básicos:

- El supuesto de hecho que se contempla es el de un contribuyente, residente en España durante al menos diez de los quince últimos periodos impositivos, titular de acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad cuyo valor de mercado supere los 4.000.000, o 1.000.000 de euros si le otorgan una participación superior al 25 %, que pierde su condición de contribuyente por el IRPF por traslado de su residencia.
- La consecuencia es la integración en la base imponible del ahorro, en el último periodo impositivo en el que debió de tributar por el IRPF, de una ganancia patrimonial determinada, básicamente (se establecen reglas específicas para la determinación de la ganancia patrimonial), por diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de adquisición**,** debiéndose practicar, en su caso, autoliquidación complementaria que no llevará sanción, interés de demora ni recargo alguno. Si se adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones concernidas, se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas, con el abono de intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso.

Cuando el cambio de residencia tenga carácter temporal por motivos laborales, a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo, siempre que el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, se podrá solicitar un aplazamiento de acuerdo con las reglas que se establecen.

Asimismo, cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, se establece también la posibilidad de optar por la aplicación de ciertas reglas especiales.

Por último, indicar que el régimen especial también se aplicará, con ciertas especialidades, cuando el cambio de residencia se opere a un país o territorio considerado como paraíso fiscal, aunque no se pierda la condición de contribuyente de acuerdo con el artículo 8.2 de la Ley del IRPF.

XVI. GESTIÓN DEL IMPUESTO

1. LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR

Se modifican los apartados 3 y 4 del artículo 96 de la Ley del IRPF, al doble objeto de elevar desde los 11.200 euros actuales hasta los 12.000 euros el límite para no estar obligado a presentar declaración en determinados supuestos y de ajustar su contenido a la supresión de la deducción por cuenta-ahorro empresa.

2. PAGOS A CUENTA

Se modifica el apartado 5 del artículo 99, el apartado 1 del artículo 100, los apartados 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 101, la disposición adicional vigésima cuarta y la disposición adicional trigésima primera de la Ley del IRPF, para introducir los siguientes cambios en materia de pagos a cuenta:

- Se especifica que solo se podrá deducir como pago a cuenta la cantidad que debió ser retenida, cuando la misma no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, si el defecto de retención fuera imputable exclusivamente al retenedor.
- Se establece la obligación de retener, para la entidad depositaria o, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público interviniente, en la transmisión, derechos de suscripción preferente de acciones o participaciones. Se establece un porcentaje de retención del 19 %, pero su entrada en vigor se pospone hasta el 1 de enero de 2017.
- Como ya se ha comentado, se establece una nueva escala de retenciones para rendimientos del trabajo cuyos tipos marginales oscilan entre el 19 % (20 % en 2015) y el 45 % (47 % en 2015).
- Se establece el tipo de retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo percibidos por administradores en el 35 % (37 % en 2015). No obstante, cuando tales rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el citado porcentaje se reduce hasta el 19 % (20 % en 2015).
- Se establece en el 18 % (19 % en 2015) el tipo de retención aplicable sobre los rendimientos de actividades profesionales.

- Se establece un tipo de retención reducido del 15 % sobre los rendimientos de actividades profesionales, cuando su volumen de ingresos del ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 % de sus ingresos íntegros totales del trabajo personal y actividades económicas (modificación ya introducida por el Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 julio). Para su efectividad se deberá comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de tal circunstancia, comunicación que deberá ser conservada por este.
- Se establece en el 18 % (19 % en 2015) el tipo de retención aplicable sobre los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios, y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.
- Se establece en el 19 % (20 % en 2015) el porcentaje de retención aplicable sobre las restantes rentas que con anterioridad a la reforma soportaban una retención del 21 %.
- Se habilita una remisión reglamentaria para establecer determinadas especialidades en relación con los pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen durante el mes de enero de 2015.

3. OTRAS OBLIGACIONES FORMALES Y DE INFORMACIÓN

Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 103, el apartado 5 del artículo 104, la letra f) del apartado 2 del artículo 105 y se modifica la letra b) y se añaden dos nuevas letras e) y f) al apartado 3 de la disposición adicional decimotercera de la Ley del IRPF, para introducir los siguientes cambios:

- Adecuar la regulación del régimen de devoluciones a las distintas modificaciones introducidas, en concreto, para contemplar las nuevas deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.
- Incluir ciertos matices en relación con las obligaciones formales que atañen a los contribuyentes titulares de patrimonios protegidos, que también deberán informar sobre el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrantes del patrimonio protegido, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
- Establecer nuevas obligaciones de información, en los términos que se determinen reglamentariamente, para:
  - Las entidades que distribuyan prima de emisión o reduzcan capital con devolución de aportaciones, en relación con las distribuciones realizadas no sometidas a retención.
  - Las entidades financieras, en relación con las rentas vitalicias aseguradas a que se refiere el nuevo apartado 3 del artículo 38 de la Ley del IRPF.

– Las entidades que comercialicen los contratos de PALP.

– Las comunidades autónomas y el Instituto de Mayores y Servicios Sociales respecto de las personas que cumplan la condición de familia numerosa y de los datos de grado de discapacidad de las personas con discapacidad.

TRIBUTACIÓN

ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IVA POR LA LEY 28/2014, DE REFORMA DE LA LEY 37/1992, Y DE OTRAS MODIFICACIONES RELATIVAS A ESTE IMPUESTO

Antonio Longás Lafuente
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El pasado viernes 28 de noviembre se publicó en el BOE la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el presente comentario se examinan las distintas modificaciones aprobadas con la Ley 28/2014, que se delimitan de acuerdo con la estructura de la Ley del IVA para una mejor comprensión. Asimismo, se hará referencia también a las modificaciones que, como consecuencia de esta reforma, deberán efectuarse en el Reglamento del IVA, teniendo en cuenta el proyecto de Real Decreto que figura en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Por su trascendencia, destacan las referidas al lugar de realización de determinadas operaciones, así como todas las que afectan a los regímenes especiales de IVA, con la creación de dos nuevos regímenes agrupados bajo la denominación de «regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica».

Debe recordarse, además, que a partir del 1 de enero de 2015 entrarán en vigor también las modificaciones que el legislador comunitario introdujo en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, de aplicación obligatoria y directa en los Estados miembros.

Finalmente, se hace una breve referencia a la Orden reguladora para el año 2015 del régimen simplificado, y otras órdenes previstas para su aprobación en fechas próximas.

Palabras claves: reforma del IVA 2015 y Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

ANALYSIS OF THE AMENDMENTS INTRODUCED ON VAT BY LAW 28/2014, WITH RESPECT TO LAW 37/1992, AND OTHERS MODIFICATIONS REGARDING THIS TAX

Antonio Longás Lafuente

Abstract

Last Friday 28 November, it was published in BOE the Law 28/2014, of November 27, which modifies VAT Law 37/1992, among others.

In the present article, the different amendments passed by Law 28/2014 are examined according to the current VAT Law structure for sake of a better comprehension. In addition, a reference will be made to the modifications that shall be made to the VAT Statute, considering the Royal Decree published in the Ministry of Finance and Public Administration's webpage.

Due to its importance, it can be highlighted the place of supply of certain transactions, as well as the amendments with regard to the special VAT regimes, with the creation of two new regimes which fall under the heading «special regimes applicable to the telecommunication, broadcasting & television and electronic services».

It should also be noted that, as of January 1, 2015, the amendments made by the EU legislator to the Execution Statute (EU) 282/2011, of March 15, of direct and mandatory application by the member States.

Finally, a brief reference will be made referred to the Order for 2015 of the simplified regime and other Orders to be enacted shortly.

Keywords: VAT 2015 reform and Law 28/2014, of November 27.

Sumario

1. Introducción
   1.1. Fines de la reforma
   1.2. Adaptación a la terminología comunitaria
2. Naturaleza y ámbito de aplicación
3. Delimitación del hecho imponible
   3.1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios
      3.1.1. Transmisión de una unidad económica autónoma
      3.1.2. Entregas sin contraprestación de impresos u objetos publicitarios
      3.1.3. Operaciones no sujetas y entes públicos
      3.1.4. Delimitación de las operaciones que se integran en el concepto de entrega de bienes
   3.2. Importaciones de bienes
      3.2.1. Importaciones de bienes que se coloquen en áreas exentas o regímenes aduaneros
      3.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes
4. Exenciones
   4.1. Exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios
      4.1.1. Educación y enseñanza
      4.1.2. Entidades sin finalidad lucrativa
      4.1.3. Operaciones financieras
      4.1.4. Entregas de terrenos rústicos
      4.1.5. Juntas de Compensación
      4.1.6. Exenciones técnicas
      4.1.7. Renuncia a las exenciones inmobiliarias
      4.1.8. Inversión del sujeto pasivo en el supuesto de renuncia a las exenciones inmobiliarias
      4.1.9. Exenciones en operaciones de exportaciones y asimiladas
      4.1.10. Exenciones en importaciones de bienes que se vinculan al Régimen de depósito distinto del aduanero
      4.1.11. Exenciones en entregas en régimen de viajeros
      4.1.12. Exenciones entregas de bienes a organismos reconocidos para su posterior exportación
5. Lugar de realización del hecho imponible
   5.1. Lugar de realización de las entregas de bienes

5.2. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

5.2.1. Modificaciones en la Ley 28/2014

5.2.2. Modificaciones en el Reglamento 282/2011

6. Devengo del impuesto. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

7. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

7.1. Regla general

7.2. Reglas especiales

7.3. Modificación de la base imponible

7.3.1. Modificación en caso de concurso

7.3.2. Modificación en caso de créditos incobrables

7.3.3. Facturación en caso de rectificación de la base imponible

8. Sujetos pasivos

8.1. Inversión del sujeto pasivo: nuevos supuestos

8.2. Infracciones tributarias en los supuestos de inversión del sujeto pasivo

8.3. Repercusión del impuesto. Rectificación de las cuotas repercutidas

9. Tipos impositivos

10. Deducciones y devoluciones

10.1. Cuotas tributarias deducibles

10.2. Requisitos subjetivos de la deducción

10.3. Nacimiento del derecho a deducir: agencias de viaje

10.4. Deducciones en sectores diferenciados. Grupo de entidades

10.5. Prorrata especial obligatoria

10.6. Devoluciones a no establecidos en territorio de la Unión

10.6.1. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

10.6.2. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

11. Regímenes especiales

11.1. Normas generales

11.2. Régimen simplificado

11.3. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

11.4. Régimen especial de las agencias de viaje

11.5. Régimen especial del recargo de equivalencia

11.6. Régimen especial del grupo de entidades

11.7. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

11.7.1. Introducción

11.7.2. Disposiciones comunes a ambos regímenes especiales

11.7.3. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (régimen exterior a la Unión)

11.7.4. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión o interior de la Unión)

A) Ámbito de aplicación

B) Obligaciones formales en el caso de que sea España el Estado miembro de identificación del empresario o profesional que preste los servicios acogidos al régimen especial

C) Derecho a la deducción de las cuotas soportadas

11.7.5. Obligaciones de información y formales de los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes especiales

11.7.6. Formulario de declaración de inicio, modificación o cese, modelo 034

12. Obligaciones de los sujetos pasivos y gestión del impuesto

12.1. Modificaciones en la ley del impuesto

12.2. Otras modificaciones en el reglamento del impuesto

A) Libro registro de facturas recibidas

B) Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa

13. Infracciones y sanciones

14. Otras modificaciones recogidas en la Ley 28/2014

14.1. Régimen de depósito distinto del aduanero

14.2. Reembolso del IVA en importaciones de bienes

15. Otras modificaciones reglamentarias

15.1. Reglamento de Facturación aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre

15.2. Reglamento de Gestión e Inspección de 2007

16. Orden reguladora del régimen especial simplificado para 2015

17. Nuevos modelos

1. INTRODUCCIÓN

1.1. FINES DE LA REFORMA

El pasado día 28 de noviembre se publicó en el BOE la Ley 28/2014, por la que se modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en el marco de la reforma del sistema tributario relativo al ámbito de la imposición indirecta, que tiene un triple objetivo: 1) establecer un marco jurídico más seguro; 2) potenciar la lucha contra el fraude fiscal; y 3) flexibilizar y mejorar el marco fiscal de determinadas operaciones.

Con base en estos objetivos se pretende, en relación con el IVA:

A) Adaptar la norma interna a la Directiva 2006/112/CE, esencialmente a la redacción que a la misma se dio por el legislador comunitario por las Directivas 2008/8/CE, de 12 de febrero, y 2013/43/UE; siendo este el ajuste más importante y que obedece, esencialmente, a los cambios en las reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica; e introduciendo asimismo un nuevo capítulo en los regímenes especiales para regular los aplicables a estos servicios.

B) Adecuar la norma interna a los distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que han afectado directamente a España, como son las sentencias de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, sobre valoración de operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario; de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, sobre productos sanitarios; de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11, relativa al régimen especial de las agencias de viaje; y de 14 de marzo de 2014, asunto C-151/13, sobre subvenciones no vinculadas al precio. Asimismo, se suprime la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras, estando pendiente de dictarse la sentencia del TJUE.

C) Mejorar técnicamente la redacción de determinados preceptos u operaciones, como son los relativos a la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos, la supresión de las exenciones relativas a las Juntas de Compensación, la ampliación del ámbito objetivo de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, la concreción de la localización de operaciones consistentes en entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje, la flexibilización del procedimiento de modifica-

ción de la base imponible en caso de concurso y créditos incobrables, la ampliación del ámbito de aplicación de la prorrata especial, la ampliación del ámbito objetivo de la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, las mejoras técnicas en el régimen especial del grupo de entidades en relación con la vinculación a la sociedad dominante, el cálculo de la prorrata común o el diferimiento del ingreso en la importación respecto de concretos operadores.

D) La lucha contra el fraude es otro de los motivos por los que se introducen diversas modificaciones: la ampliación de los supuestos de aplicación de la denominada «regla de inversión del sujeto pasivo», creación de dos nuevos tipos de infracción, el establecimiento de un procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación o la restricción de la exención de determinadas importaciones sobre bienes que se incorporen al Régimen de depósito distinto del aduanero (RDDA).

E) Se incorporan también diversas modificaciones con una mera finalidad aclaratoria (calificación como bienes corporales de ciertas transmisiones de participaciones o acciones), o de carácter técnico para actualizar referencias normativas o remisiones a determinados procedimientos.

Examinaremos a continuación cada una de las modificaciones aprobadas en la Ley 28/2014, articulándose en base a la propia estructura de la norma legal actual reguladora del impuesto; haciendo referencia también a las modificaciones del Reglamento del Impuesto (RIVA), que figuran en el proyecto de Real Decreto publicado en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

1.2. ADAPTACIÓN A LA TERMINOLOGÍA COMUNITARIA

Una de las novedades que desde el punto de vista técnico exigirán una lectura detallada de la LIVA es la referida a los cambios en los términos referidos a la Unión Europea. Así (disposición adicional octava de la Ley 37/1992, que se añade) debemos tener en cuenta:

- Los términos «la Comunidad» y «la Comunidad Europea», que se recogen en la Ley 37/1992, se entenderán referidos a «la Unión».
- Los términos «de las Comunidades Europeas» o «de la CEE» se entenderán referidos a «de la Unión Europea».
- Los términos «comunitario», «comunitaria», «comunitarios» y «comunitarias» se entenderán referidos a «de la Unión».

Al igual que para la LIVA, el Real Decreto que apruebe las modificaciones relativas al RIVA recogerá también estas previsiones para esta norma, añadiendo una disposición adicional séptima.

2. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

Se da nueva redacción a los apartados dos y tres del artículo 3, relativos a la territorialidad del impuesto con el fin de:

- Sustituir la mención al Tratado constitutivo de la CEE, por el de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).
- Recoger entre las exclusiones al territorio de los Estados miembros las siguientes, adaptándose a la redacción de la Directiva 2006/112/CE: en Francia, los territorios franceses citados en los artículos 349 y 355.1 del TFUE; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las Islas Aland.
- Quedan integradas como territorio IVA las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia, que tendrán la consideración de operaciones realizadas con Chipre.

3. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

3.1. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

Tres son las modificaciones en esta materia:

3.1.1. Transmisión de una unidad económica autónoma

En relación con las operaciones no sujetas previstas en el artículo 7.1 de la ley, se proponen las siguientes modificaciones:

- Se amplía el ámbito objetivo: estará no sujeta la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica; añadiéndose «o que sean susceptibles de constituir» dicha unidad; implicando ello que será suficiente que el conjunto de bienes y derechos no tiene que funcionar de manera autónoma e independiente en el transmitente, bastando que puedan ser susceptibles de constituir una actividad autónoma.
- Se precisa que la unidad económica lo sea en sede del transmitente, de manera que siempre que se exige que el conjunto de bienes y derechos que constituye o sea susceptible de constituir una actividad autónoma lo sea en el transmitente, quien realiza la entrega, dado que la base del supuesto de no sujeción radica en el empresario o profesional que lleva a cabo la operación, que no es otro que el transmitente.

- Se aclara que la mera cesión de bienes o de derechos quedará excluida del supuesto de no sujeción previsto en el precepto; precisándose que por tal se considerará la transmisión de estos bienes o derechos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma. Ello se recoge ya en la redacción actual, si bien se hace referencia exclusivamente a los bienes arrendados, por lo que la nueva redacción supone la aclaración del ámbito objetivo de este supuesto de no sujeción, que resulta lógico en cuanto que ya se trate de bienes o de derechos, si la transmisión no supone una unidad económica autónoma, deberá quedar sujeta al impuesto.

EJEMPLO 1

1) Así, quedará sujeta al impuesto, no aplicándose el artículo 7.1 de la LIVA, la transmisión por un empresario arrendador de una vivienda o local alquilado, sin perjuicio de que la operación esté exenta o no exenta y que, en el primer caso, pueda renunciarse o no a la exención.
2) También quedará sujeta al impuesto la transmisión de una licencia de taxi por un empresario dedicado a este sector, cuando no vaya acompañada de los elementos necesarios para poder considerar que se transmite una unidad económica.
3) Por el contrario, constituirá una operación no sujeta la transmisión por un empresario de un conjunto de bienes y derechos que, formando parte de su empresa de manera indiferenciada del resto de los elementos que componen la empresa, sean susceptibles de funcionar de manera autónoma. Así, en el caso de una sociedad mercantil dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, edificios destinados a oficinas, si bien realiza una única actividad dentro de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), puede transmitir unos elementos que se integran en el conjunto de su actividad: un edificio lo transmite a otro empresario, junto con los elementos personales necesarios para llevar a cabo este arrendamiento (personal de mantenimiento, de recepción o portería, así como una persona dedicada a la administración del edificio). En este caso, si bien no transmite la actividad, sí está transmitiendo un conjunto de bienes y derechos susceptibles de funcionar autónomamente, por lo que estaremos ante una operación no sujeta.

3.1.2. Entregas sin contraprestación de impresos u objetos publicitarios

Como sabemos, estas entregas serán operaciones no sujetas cuando cumplan las condiciones fijadas en el artículo 7.4 de la LIVA. Entre ellas, figuran las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural no exce-

da de una determinada cantidad, pues, en otro caso, quedarán sujetas a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita. Pues bien, se ha elevado este tope desde 90,15 euros a 200 euros.

EJEMPLO 2

Una sociedad mercantil dedicada a la perfumería entrega a las personas físicas que visitan sus instalaciones una reproducción en miniatura de uno de sus perfumes, valorado en tres euros. Asimismo, a una gran cadena de almacenes, para su redistribución al público que adquiera sus productos, le entrega estos envases en miniatura por importe total de 2.500 euros.

Ambas entregas no estarán sujetas al IVA. La primera, porque no supera el límite establecido, cumpliendo además el resto de las condiciones del artículo 7.4 de la LIVA, y la segunda, porque, aunque supera el límite de 200 euros, la entrega se efectúa por la sociedad mercantil a la cadena de grandes almacenes para su redistribución al público, y cada objeto no supera el importe establecido en el precepto.

3.1.3. Operaciones no sujetas y entes públicos

Las operaciones no sujetas relativas a entes públicos sufren importantes novedades (art. 7.8 de la LIVA):

- Se suprime la mención a «entes públicos», y se sustituye por la de «Administraciones públicas».
- Se delimita, en doble sentido, positivo y negativo, el concepto de «Administraciones públicas». Así, comprenderá: a) la Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local; b) las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social; c) los organismos autónomos, las universidades públicas y las agencias estatales, y d) cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

  Como delimitación negativa, se recoge que no tendrán la consideración de Administraciones públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las comunidades autónomas y entidades locales.

- Desde un punto de vista material u objetivo, se delimitan algunas operaciones que quedan incluidas dentro del supuesto de no sujeción. Así, no estarán sujetas:

  – Las operaciones consistentes en servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendante y de los poderes adjudicadotes dependientes del mismo, de acuerdo con el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP).

  – Se eleva a rango legal la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre los denominados «entes técnico-jurídicos», de forma que no estarán sujetos los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público (delimitados en el art. 3.1 del TRLCSP), a favor de las Administraciones públicas de la que dependan, o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten el control de su gestión, o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia. Con ello, se amplía el contenido de los supuestos de no sujeción al no exigirse que determinados entes estén total y únicamente participados por una única Administración pública, pues bastará una participación pública de más del 50 %, aun cuando se exige en todo caso que el control del ente sea público. Queda claro que, aun cuando concurran las condiciones previstas en el precepto, los supuestos de no sujeción se aplicarán solo respecto a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones públicas íntegramente dependientes de las anteriores.

    Consecuencia de esta nueva regulación es el tratamiento que se da a las cuotas soportadas por estas Administraciones públicas y entes, a las que se hará referencia cuando se examine el título dedicado a deducciones y devoluciones.

EJEMPLO 3

1) En todo caso, estarán sujetas al IVA las operaciones relativas a telecomunicaciones, distribución de agua, gas, etc., transportes de personas y bienes, y las demás que ya se prevén en la redacción actual.

2) Si una comunidad autónoma crea una entidad participada mayoritariamente por ella y por los municipios de una comarca, o de la comunidad misma, para realizar la actividad de gestión de los espacios naturales, dicha actividad estará no sujeta. Ahora bien,

.../...

.../...

si dicha entidad, además, presta determinados servicios o entregas de bienes a particulares o personas ajenas a las Administraciones públicas de las que depende percibiendo una contraprestación por ello (servicios de hostelería y restauración o similares, venta de libros u objetos relacionados con los espacios naturales, etc.), estarán sujetos y no exentos al impuesto.

- En todo caso, están sujetas las operaciones que ya se recogían en la anterior dicción del artículo 7.8 (telecomunicaciones, distribución de agua, etc.). No obstante, se ha recogido una importante novedad en relación con las entidades públicas de radio y televisión. En principio, las actividades comerciales o mercantiles de estos entes, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones, son actividades sujetas (hasta aquí se indica por el legislador la misma regla existente). Pero ahora se añade que, a estos efectos, se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector privado, lo que supone, en la práctica, la ampliación del ámbito de aplicación del IVA respecto de estas entidades, máxime cuando no se requiere que generen expresamente ingresos de publicidad, sino solamente que sean susceptibles de generarlos, lo que introduce no poca inseguridad y complejidad en la aplicación del precepto.

EJEMPLO 4

Un ente público de televisión, dependiente de una comunidad autónoma, adquiere los derechos de emisión de una serie de televisión por importe de 1.000.000 de euros más 210.000 euros de IVA. Al comenzar a emitir la serie encuentra solo un patrocinador, que por la publicidad mínima de unos segundos en la televisión abona a la televisión un importe de 100.000 euros.

El ente público debe repercutir IVA al patrocinador, el 21 % de 100.000 euros, pero, al generar la serie ingresos publicitarios o ser susceptible de generarlos, el ente podrá deducir la totalidad del impuesto soportado en su adquisición (210.000 euros), siguiendo las reglas del título VIII de la LIVA. Además, el ente tiene unos gastos comunes afectos a actividades no sujetas y también a las sujetas, que podrá deducir ahora en la medida en que los afecte a estas últimas, de acuerdo con las reglas establecidas en el nuevo apartado cinco del artículo 93 de la LIVA.

3.1.4. Delimitación de las operaciones que se integran en el concepto de entrega de bienes

Como consecuencia de la modificación del artículo 20.Uno.18.º, letra k), de la ley, por Ley 7/2012, se dio nueva redacción al precepto, de forma que no se incluían dentro de las exenciones financieras relativas a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores tanto aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades; como aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizados en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Ante las dudas suscitadas sobre la adecuación de estos supuestos excluidos de la exención a la normativa comunitaria, se introduce un nuevo número, el octavo, al apartado segundo del artículo 8 de la ley, para concretar que considerarán entregas de bienes las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.18.º, letra k), de la ley.

Hay que señalar a este respecto que la Directiva 2006/112/CE autorizaba a los Estados miembros a recoger dentro del concepto de entrega de bienes estas operaciones, pero era preciso que el legislador nacional estableciese esta previsión en las normas internas, que es lo que ahora hace nuestro legislador, por lo que dejan de plantearse los problemas de adecuación a la norma comunitaria que suscitaba la redacción del artículo 20.Uno.18.º, letra k), de la LIVA.

3.2. IMPORTACIONES DE BIENES

3.2.1. Importaciones de bienes que se coloquen en áreas exentas o regímenes aduaneros

Se incluye un nuevo párrafo (el tercero) en el artículo 19 (operaciones asimiladas a las importaciones de bienes), número 5.º de la ley, en el que se regula el hecho imponible constituido por la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos), o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 (perfeccionamiento activo, transformación en aduana, etc.).

Con ello, se eleva a rango legal el criterio administrativo, tanto de la DGT como del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en virtud del cual no constituye operación asimilada a las importaciones (por tanto, no hay hecho imponible de importación a efectos de IVA)

respecto de las salidas de bienes de las áreas o de los regímenes comprendidos en los dos preceptos anteriores, cuando aquella salida determine una entrega de bienes a la que resulten aplicables las exenciones establecidas en los artículos 21 (exportaciones de bienes), 22 (operaciones asimiladas a las exportaciones) y 25 (entregas intracomunitarias de bienes).

EJEMPLO 5

Un empresario importa determinados bienes que son introducidos en un depósito distinto del aduanero. Posteriormente se transmiten los bienes a un empresario de Francia, transportándose los bienes desde el depósito a Francia.

Desde el punto de vista aduanero y también del IVA existe hecho imponible importación por la introducción de las mercancías dentro del territorio comunitario; aunque no obstante, la LIVA declara la exención del IVA en este caso (art. 65), tributando como importación asimilada (art. 19) a la salida del régimen. No obstante, como en este caso existe una entrega intracomunitaria de bienes, la salida de los bienes tributará exclusivamente por esta operación, y no por el hecho imponible importación.

3.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes

Por analogía a la situación que se acaba de comentar, el legislador reconoce la misma tributación para el supuesto de las operaciones asimiladas a las importaciones previsto en el artículo 19.5.º de la LIVA. De esta forma, no constituye operación asimilada a importación la salida de las áreas exentas del artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24, cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulten aplicables las exenciones de los artículos 21 (exportaciones), 22 (operaciones asimiladas a las exportaciones) y 25 (entregas intracomunitarias de bienes).

EJEMPLO 6

Un empresario realiza un proceso de fabricación de vehículos eléctricos dentro de una zona franca ubicada en el territorio de aplicación del impuesto, en régimen de transformación bajo control aduanero. Una vez fabricados, parte de la producción sale con destino a Francia, ya que ha sido vendida a un empresario de ese Estado miembro.

.../...

.../...

Aun cuando hay salida de los bienes de la zona franca y, por tanto, podría considerarse la existencia del hecho imponible importación a efectos del IVA, para después existir una entrega intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del impuesto; la norma ha previsto la existencia de una sola operación con la finalidad de simplificar la gestión del impuesto, declarándose solamente a efectos del IVA la entrega intracomunitaria de bienes. Ello no exime a la empresa de dar cumplimiento a todas las obligaciones formales que a la salida de bienes de estos regímenes o áreas exentas impone la normativa aduanera.

4. EXENCIONES

4.1. EXENCIONES EN ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

Las modificaciones a la ley que se proponen en el proyecto en relación con las exenciones interiores son las siguientes:

4.1.1. Educación y enseñanza

Una de las reivindicaciones que se realizaba habitualmente era la necesidad de ampliar el ámbito objetivo de esta exención en relación con determinadas actividades que tenían una naturaleza análoga.

De esta forma, el legislador reconoce ahora que estará exenta, además de todas las actividades y operaciones propias de la enseñanza previstas en la norma, también la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar. Se equipara así el tratamiento en el IVA de estos servicios que presta el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.

EJEMPLO 7

Un colegio privado imparte enseñanza para preescolares, primaria y secundaria, ofreciendo a los padres de los alumnos la posibilidad de que los más pequeños acudan un tiempo

.../...

.../...

antes del inicio de las clases, así como un tiempo después de concluir las clases, siendo atendidos por personal del colegio.

Estas actividades quedarán exentas de IVA, lo que implicará que si el colegio no realiza más actividades que la enseñanza y las apuntadas en el párrafo anterior, no generará el derecho a deducir cuota alguna, ya que todas sus actividades estarán sujetas y exentas.

4.1.2. Entidades sin finalidad lucrativa

En relación con la exención del número 12.º del apartado Uno del artículo 20 de la ley (prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias efectuadas a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa), se suprime la referencia a que el objeto de estas entidades sea «exclusivamente» de naturaleza política, sindical, religiosa, etc. De esta forma, aun cuando tengan otros fines u objetos distintos, no quedarán excluidos de la exención por las actividades que cita el precepto.

4.1.3. Operaciones financieras

Consecuencia de proceso iniciado por la Comisión Europea, Dictamen de 24 de octubre de 2012 (affaire núm. 2011/4031), a fin de iniciar demanda ante el TJUE en relación con la exención prevista en el artículo 20.Uno.18.º, letra ñ), de la Ley, relativa a los servicios de intervención prestados por fedatarios públicos, incluidos los registradores de la propiedad y mercantiles, en las operaciones exentas a que se refiere el número 18.º (operaciones financieras), se ha optado por suprimir esta exención, al haberse planteado estas dudas sobre la adecuación de la exención a la directiva comunitaria; de manera que la intervención de los fedatarios públicos en las operaciones financieras quedará sujeta y no exenta.

EJEMPLO 8

Un notario interviene, dando fe, en la compra de una vivienda respecto de la que el comprador se subroga en la hipoteca que había constituido previamente el transmitente.

Estamos ante dos operaciones, la compra de la vivienda, y la subrogación del préstamo hipotecario. Respecto de ambas, el notario presta sus servicios, extendiéndose las correspondientes escrituras públicas. Las dos prestaciones de servicios quedarán sujetas y no exentas de IVA.

4.1.4. Entregas de terrenos rústicos

Conforme al artículo 20.Uno.20.º de la ley, están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables; señalándose en el párrafo tercero las exclusiones a esta exención, que comprende dos letras. La letra a) se refiere a la no exención de las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, con excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Hasta ahora, esta exclusión de la exención quedaba condicionada a que fuese realizada por el promotor de la urbanización, condición que ahora se suprime en el proyecto, de forma que toda entrega de terrenos urbanizados o en curso de urbanización (excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público) quedarán sujetas y no exentas, siempre y cuando sean realizadas por quienes sean empresarios o profesionales (aun cuando no hayan sido los urbanizadores de los terrenos).

4.1.5. Juntas de Compensación

El artículo 20.Uno.21.º de la ley prevé la exención de las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación (debe entenderse que actúan como no fiduciarias, esto es, hay transmisión de los terrenos desde los juntacompensantes a la junta) por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística, y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias juntas en proporción a sus aportaciones.

Se establece ahora la supresión de esta exención, según la exposición de motivos, por la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del IVA de la actuación en los procesos de urbanización de dichas juntas, en función de que interviniesen en calidad o no de fiduciarias.

De esta forma, la tributación de estas operaciones, la aportación de los terrenos por los propietarios o juntacompensantes o la devolución de los terrenos por la junta a los propietarios, se regulará de acuerdo con las normas generales del impuesto, así como con el resto de exenciones inmobiliarias y la posibilidad de renuncia, previstas en el propio artículo 20 de la ley.

EJEMPLO 9

Cuando un particular aporte a una Junta de Compensación no fiduciaria los terrenos, la operación estará no sujeta, dado que el particular no actúa como empresario. Ahora bien, la devolución de los terrenos al particular si estará sujeta y no exenta, dado que la Junta de Compensación es calificada como empresario o profesional a efectos del IVA.

.../...

.../...

Por el contrario, si la aportación del terreno rústico la realiza una sociedad mercantil a la Junta de Compensación no fiduciaria, la operación quedará sujeta y exenta por el artículo 20.Uno.20.º, pero se podrá renunciar a la exención. La posterior devolución, al igual que en el caso anterior, quedará sujeta y no exenta.

4.1.6. Exenciones técnicas

Consecuencia de la supresión de la exención anterior es la corrección que se efectúa en el artículo 20.Uno.24.º de la ley, al regular la exención de las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas, eliminando la referencia al número 21.º del mismo apartado Uno.

Conforme a este precepto, están exentas las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 20, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. No obstante, esta exención recogida en el número 24 de este apartado Uno del artículo 20 no resulta aplicable cuando sean procedentes las exenciones de los números 20 y 22, de forma que estas últimas exenciones tienen vis atractiva o preferencia en su aplicación.

EJEMPLO 10

Una sociedad mercantil dedicada exclusivamente a la enseñanza, actividad sujeta y exenta de acuerdo con el artículo 20.Uno.9 de la ley, transmite un edificio que tenía en la parcela donde desarrolla su actividad y que estaba afecto a la misma desde hacía treinta años. El edificio es adquirido por un promotor inmobiliario de viviendas que tiene una prorrata del 90 %.

En principio, la entrega de los bienes afectos a esta actividad estaría exenta (a fin de evitar la doble imposición que se generaría) de acuerdo con el número 24 del apartado Uno. Sin embargo, no aplicaremos esta exención, sino que resultará procedente aplicar la del número 22, puesto que se puede renunciar a la exención inmobiliaria de acuerdo con el artículo 20.Dos, ya que el transmitente puede renunciar aun cuando el adquirente esté en prorrata. En caso de renuncia, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º, letra e), segundo guión de la ley, el sujeto pasivo será el empresario adquirente.

4.1.7. Renuncia a las exenciones inmobiliarias

En el apartado segundo del artículo 20 se regula la renuncia a las exenciones inmobiliarias de los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado Uno. Además de eliminar la referencia al número 21.º, se recoge una reforma del apartado segundo de importante repercusión fiscal, al ampliarse el ámbito objetivo de aplicación de esta renuncia.

Entre los requisitos que se exigen hasta el 31 de diciembre de 2014 se encuentra que el empresario adquirente del inmueble, y en función del destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por dicha adquisición.

A partir del 1 de enero de 2015, la renuncia a la exención no queda condicionada a este requisito, puesto que podrá ser ejercitada la renuncia por el transmitente cuando el empresario o profesional adquirente tenga derecho a deducir el impuesto, bien sea total o parcialmente (en principio no podrá renunciarse a la exención cuando el adquirente sea un empresario o profesional que realice actividades exentas).

Pero, además, se añade que en el caso de que no se cumpla lo anterior (así, cuando el adquirente no genere el derecho a la deducción), también podrá renunciarse a la exención cuando, en función del destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Se adapta también el RIVA, en su artículo 8, a fin de adecuarlo a la nueva redacción del precepto legal. En el precepto reglamentario se recogen las condiciones formales que deben cumplimentarse por los partícipes de la operación inmobiliaria.

Así:

- Se mantiene que la renuncia a las exenciones de los números 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la ley, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.
- La renuncia debe practicarse operación por operación por el sujeto pasivo (quien transmite o entrega los bienes).
- La novedad reside en la justificación que debe emitir el adquirente, a fin de adecuarla a la redacción del artículo 20.Dos de la ley. De esta forma, el adquirente deberá emitir una declaración en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción total o parcialmente.

EJEMPLO 11

Un empresario dedicado al alquiler de inmuebles, tanto de locales como de viviendas, sujeto a la prorrata general, adquiere a otro empresario un local de segunda mano.

Dicha entrega quedará exenta por el artículo 20.Uno.22.º, pero podrá renunciarse a la exención aun cuando el adquirente no genere el derecho a la deducción total del impuesto por la actividad que realiza. La renuncia se comunicará fehacientemente por el transmitente con carácter previo o simultáneo a la operación (en la escritura pública de transmisión, por ejemplo) y, para poder efectuar esta renuncia, el adquirente deberá emitir la declaración que prevé el artículo 8 del RIVA (que podrá efectuarse también en la misma escritura pública de compraventa).

4.1.8. Inversión del sujeto pasivo en el supuesto de renuncia a las exenciones inmobiliarias

En el artículo 84.Uno.2.º, letra e), segundo guión, de la LIVA, se recoge el supuesto de inversión del sujeto pasivo en las operaciones que se acaban de examinar. Esto es, serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las entregas de bienes exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el transmitente (empresario o profesional que realiza la entrega) haya renunciado a la exención.

El artículo 24 quáter, apartado 1, del RIVA, exigía para que se produjese la inversión del sujeto pasivo que el adquirente acreditase su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles (exclusión hecha de los sujetos acogidos al régimen especial del grupo de entidades, cuya operatoria difiere de la prevista en este precepto). Existía una cierta discordancia entre los artículos 8 y 24 quáter, apartado 1, dado que en el primero, como se acaba de examinar, se exigen unos requisitos, pues en el primero se exige que el adquirente emita una declaración, mientras que en el segundo se exigía acreditación. De otra parte, como se acaba de apuntar, se modifica también el artículo 8 del RIVA.

Todo ello lleva a modificar este artículo 24 quáter a fin de adecuarlo al artículo 8. De esta forma, con la reforma que entra en vigor, el primero de los preceptos reitera lo señalado en el segundo. Esto es, el sujeto pasivo que efectúa la entrega inmobiliaria debe comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada, y esta renuncia solo podrá efectuarse cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el artículo 8.1 del RIVA. Con ello se está queriendo señalar que para acreditar esta condición del adquirente es suficiente con la declaración que emita, sin que se exijan otras pruebas adicionales, coordinando así ambos preceptos de la norma reglamentaria.

4.1.9. Exenciones en operaciones de exportaciones y asimiladas

Se aprueban dos ajustes técnicos en relación con las siguientes exenciones:

A) En relación con las exenciones en las exportaciones de bienes, previstas en el artículo 21.5.º (prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera de la Comunidad), el precepto condiciona la exención, entre otros requisitos, a que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o «a quienes actúen por cuenta de unos y otros». Esta última referencia se sustituye por la alusión «a sus representantes aduaneros».

B) En el artículo 24 se recogen las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales, figurando en el número 3.º del apartado Uno las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las operaciones y bienes que a continuación se describen en las letras a) a la g). Pues bien, la letra f) se refiere a las importaciones de bienes que se vinculen a un RDDA, añadiéndose ahora «exentas conforme el artículo 65 de esta Ley», que es el precepto en el que se recogen las exenciones en las importaciones de bienes que se vinculan a este régimen, y que también será objeto de modificación.

4.1.10. Exenciones en importaciones de bienes que se vinculan al Régimen de depósito distinto del aduanero

En el artículo 65 se regulan las exenciones por estas operaciones, mientras los bienes permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones.

La reforma operada supone una restricción al ámbito objetivo de esta exención, en cuanto que ahora solo se aplicará respecto de los bienes que se relacionan a continuación en el precepto, y que son los siguientes:

a) Los bienes a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta ley [bienes objeto de Impuestos Especiales (II. EE.), y gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red).

b) Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en la letra b) del número 1.º del apartado dos del artículo 3 de esta ley (en España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el art. 349 y el art. 355, apartado 1 del TFUE; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las Islas Aland).

c) Los que se relacionan a continuación: patatas (código NC 0701), aceitunas (código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (código NC 0801), otros frutos de cáscara (código NC 0802), café sin tostar (código NC 09011100 y 09011200), té (código NC 0902), cereales (código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz

con cáscara (código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (código NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados, pero sin modificar químicamente (código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral) (código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (código NC 4001 y 4002), lana (código NC 5101), estaño (código NC 8001), cobre (código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (código NC ex 811292 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (código NC 71101100, 71102100 y 71103100).

Debe advertirse que la modificación propuesta en este precepto entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

4.1.11. Exenciones en entregas en régimen de viajeros

Se establece una modificación del RIVA [art. 9.1.2.º, letra B, párrafo e)] autónoma de la reforma legal en relación con las entregas exentas de bienes en régimen de viajeros (recogida en el art. 21.2.º, letra A, de la LIVA), siendo una reforma meramente técnica.

Como sabemos, esta exención se desarrolla en el RIVA en cuanto al procedimiento a seguir por el viajero para recuperar el impuesto soportado en factura. La modificación afecta al último trámite a efectuar por el viajero, la remisión de las facturas y reembolso de las cuotas.

El viajero debe remitir la factura diligenciada por la aduana de salida al proveedor, quien está obligado a devolver la cuota repercutida en el plazo de los 15 días siguientes. Hasta ahora, esta devolución debía efectuarse mediante cheque o transferencia; y a estos medios de devolución se añaden con la reforma que este reembolso también pueda efectuarse mediante abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

Se mantiene, y no se modifica, la posibilidad de que el reembolso pueda ser efectuado también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

4.1.12. Exenciones entregas de bienes a organismos reconocidos para su posterior exportación

Se reforma el artículo 9.1.4.º del RIVA, sin que, al igual que el supuesto anterior, exista modificación alguna en el precepto legal que regula esta exención (art. 21.4.º de la LIVA), y teniendo un carácter meramente técnico.

Además del resto de las condiciones que regula el precepto reglamentario, para que la exención se aplicase, era necesario que la exportación se realizase en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición por el organismo reconocido (que ejerza actividades humanitarias, caritativas o educativas). Ahora se establece que este plazo podrá ser ampliado, previa solicitud, mediante autorización de la AEAT, siendo competente para ello el departamento de gestión.

5. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

5.1. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES

En el artículo 68 de la ley se regulan las reglas de localización de las operaciones consistentes en entregas de bienes. En el número 2.º del apartado Dos se recoge una regla especial relativa a las entregas de los bienes que son objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, localizándose la operación en el lugar o territorio donde se ultime dicha instalación o montaje. Para ello, se exigen en la actualidad dos requisitos: 1) que implique la inmovilización de los bienes entregados y 2) que el coste de la instalación o montaje exceda del 15 % de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados.

Con la reforma legal se suprime este segundo requisito, esto es, la limitación cuantitativa del coste de instalación, manteniéndose el primero, de manera que la entrega de bienes objeto de instalación o montaje se localizará en el territorio donde queden inmovilizados, exigiéndose, de esta manera, la fijación del bien al suelo, sin alusión alguna al coste de la instalación o montaje. Se suscita, sin embargo, la duda, dado que no se exige la condición relativa a la instalación o montaje, de si esta debe ser efectuada por el sujeto pasivo que efectúa la entrega, o puede ser realizada por un tercero de forma independiente (en cuyo caso nos encontraríamos ante dos operaciones sujetas al impuesto) o por el mismo adquirente.

EJEMPLO 12

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto adquiere a otro empresario establecido en Francia (sin establecimiento en España) una cadena de montaje de un producto que fabrica el primero, por importe total de dos millones de euros. El coste de la instalación y puesta en funcionamiento será de 400.000 euros (incorporados en el precio total anterior), y se conoce que dicha cadena de montaje quedará inmovilizada en las naves industriales del empresario adquirente.

.../...

.../...

En este caso, cualquiera que sea el coste de la instalación (en este caso es del 20 %), la entrega se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (operación interior), siendo sujeto pasivo por inversión el empresario español y no realizándose por el empresario francés una EIB en Francia [por un precepto análogo a nuestro art. 9.3, letra a) de la LIVA] ni una AIB en España [art. 13.1.º, letra b) de la LIVA].

5.2. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

5.2.1. Modificaciones en la Ley 28/2014

En esta materia, se contiene en la Ley 28/2014 una de las reformas con más trascendencia en la tributación del IVA, si lo unimos a los nuevos regímenes especiales que aparecen como consecuencia de estas reglas de localización, que se examinarán en apartado posterior.

Se trata de la adecuación de la norma interna a la Directiva 2006/112/CE, en la redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica, aplicables a partir de 1 de enero de 2015.

Hasta dicha fecha, estos servicios se localizan en función de la condición del destinatario, de forma que, cuando este tiene la condición de empresario o profesional, la operación tributa en sede del destinatario; mientras que si no reúne esa condición, se distingue a su vez: en caso de ser el destinatario no empresario o profesional localizado en un Estado miembro, tributa en sede del prestador, y si el destinatario se localiza fuera del territorio de la unión, la operación tributa en sede del destinatario.

Con la nueva regulación, vigente a partir del 1 de enero de 2015, cuando estos servicios se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio se encuentre establecido, con independencia del lugar donde radique o esté establecido el prestador de los servicios.

Como consecuencia de ello, a partir de 1 de enero, se agrupa la regulación normativa de todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos, en el artículo 70 de la ley, cualquiera que sea el destinatario, empresario o profesional o persona que no reúna esta condición, dado que siempre se van a localizar en sede del destinatario.

De esta forma, se introducen las siguientes modificaciones:

- Se suprimen las letras m) y n) del artículo 69.Dos: en este apartado se recogen las excepciones a la regla general prevista en el número 2.º del apartado Uno (en virtud de la que las prestaciones de servicios efectuadas por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto a un destinatario que no sea empresario o profesional actuando como tal se localizan en sede del prestador). De acuerdo con estas excepciones, se recoge una larga enumeración de operaciones que tributan en sede del destinatario no empresario o profesional cuando esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión. Entre estas excepciones se encuentran hasta el 31 de diciembre de 2014 precisamente las letras m) y n) que ahora se suprimen, relativas a los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.
- Se añade un número 5.º al artículo 69.Tres: en este apartado se delimitan una serie de conceptos, entre otros, sede de la actividad económica, establecimiento permanente, etc. Ahora se añade este número 5.º, relativo a la concreción de los servicios de radiodifusión y televisión. Por tales se entenderán aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.
- Se da nueva redacción a los números 4.º y 8.º del artículo 70.Uno: se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por vía electrónica (núm. 4.º) y los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (núm. 8.º), cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.
- Se añade un número 4.º al artículo 70.Dos: en este apartado se recoge una cláusula o regla de cierre, de forma que los servicios que cita se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio (a pesar de que, de acuerdo con las reglas de localización de los arts. 69 y 70.Uno, no se entiendan realizados en la Unión). Con vigencia a partir de 1 de enero de 2015 se da nueva redacción al número 1.º para recoger la nueva redacción del artículo 69.Dos [que, como se ha visto, suprime las letras m) y n)]; y se añade el número 4, añadiendo los servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión. De esta manera, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a los mismos (recogidas en los artículos 69 y 70.Uno de la LIVA), no se entiendan realizados en la Unión, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

    – Los servicios del artículo 69.Dos, letras a) a l), cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los de arrendamiento de medios de transporte (cualquiera que sea el destinatario).
- Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (cualquiera que sea el destinatario).

En todo caso, en los cuatros supuestos que se acaban de citar, el destinatario debe estar establecido fuera de la Unión, dado que de estarlo, tributaría en el Estado miembro del destinatario y, por tanto, no se aplicaría esta regla de cierre.

EJEMPLO 13

1) Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto que realiza prestaciones de servicios consistentes en la descarga de canciones y música a través de internet vende música a dos particulares con residencia en Argentina y en Dinamarca, ambas operaciones se localizarán en sede de los destinatarios, esto es, en Argentina y en Dinamarca, debiendo acreditarse, de acuerdo con las reglas establecidas en el Reglamento 282/2011, el lugar de establecimiento de los destinatarios.
2) Si un particular con residencia en el territorio de aplicación del impuesto adquiere un libro e-book y un programa informático antivirus, descargándolos de internet, a un empresario establecido en Alemania, la operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto, y el empresario alemán deberá repercutir IVA español, acreditado que el particular tiene su residencia y está establecido en el territorio de aplicación del impuesto. El empresario alemán cumplirá sus obligaciones a través del régimen general del impuesto o a través del régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Unión.
3) Si este mismo particular adquiere un libro en el mismo formato a un empresario o profesional establecido en Canadá, suministrando los datos precisos a fin de que el proveedor compruebe la residencia efectiva del particular en el territorio de aplicación del impuesto, la operación tributará en este territorio, y el empresario canadiense deberá repercutir IVA español, bien a través del régimen general del impuesto, bien a través del régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión.

5.2.2. Modificaciones en el Reglamento 282/2011

Aun cuando afecte a más materias, es importante reseñar que el 1 de enero de 2015 entran en vigor también las modificaciones al Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, operadas por el Reglamento de ejecución (UE) 1042/2013, de 7 de octubre. Esta norma es obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro, sin necesidad, por tanto, de que sea objeto de transposición por el legislador interno.

Buena parte de estas modificaciones hacen referencia a los servicios que acabamos de examinar. En concreto se refieren:

- Al hecho imponible, delimitando la noción de servicios de telecomunicación en el artículo 6 bis; los servicios de radiodifusión y televisión en el artículo 6 ter; y los servicios prestados por vía electrónica en el artículo 7 (respecto del que se suprimen varias letras y se incluyen otras, para ajustar los servicios que comprende este concepto).
- Cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios presados por vía electrónica preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico wifi, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio. Si la ubicación está situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Unión, el país de ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros (art. 24 bis).
- Se establecen reglas específicas para presumir el lugar de establecimiento del destinatario que no tenga la condición de empresario o profesional en los artículos 24 ter y 24 quáter.
- No obstante, podrán refutarse las presunciones anteriores por el prestador del servicio fundándose en tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en otro lugar. Asimismo, las autoridades tributarias podrán refutar presunciones formuladas en virtud de los artículos citados anteriormente, cuando haya indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador (art. 24 quinquies).
- Se regulan los elementos de prueba para la determinación de la ubicación del cliente y para la refutación de presunciones en los artículos 24 sexies y 24 septies.
- A efectos de determinar el lugar de prestación de los servicios que se están examinando, por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar como

campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones (art. 31 quáter).

6. DEVENGO DEL IMPUESTO. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

La modificación aprobada relativa al devengo en operaciones interiores no tiene otra finalidad que adecuar la cita que la LIVA realiza respecto de otra norma.

En concreto, se trata de dar nueva redacción al artículo 75.Uno.2.º bis, donde se recoge la regla de devengo en ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, suprimiéndose la referencia a la norma de contratos derogada y recogiendo la actual: artículo 235 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

7. BASE IMPONIBLE. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

7.1. REGLA GENERAL

En el artículo 78 de la ley se establece la regla general de determinación de la base imponible en el IVA, de forma que en el apartado Uno se hace referencia al importe total de la contraprestación, y en los apartados Dos y Tres, a las partidas o conceptos que quedarán incluidos o excluidos, respectivamente. En el apartado Dos se recoge, como partida a integrar (núm. 3.º), las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, considerándose como tales las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Como se indica en la exposición de motivos del proyecto, la sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2014, asunto C-151/13, determina la necesidad de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella; lo que ya había sido puesto de manifiesto tanto por la doctrina del TEAC, como por la jurisprudencia del TS.

Por ello, se ha incluido un nuevo número, el 4.º, al apartado Tres, de forma que se aclara ahora que no se incluirán en la base imponible las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales y, por tanto, incluyéndose en la base imponible, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

EJEMPLO 14

Una gran empresa es proveedora de unos productos que comercializa a través de otras empresas distribuidoras, actuando estas últimas en nombre propio. En relación con determinados clientes adquirentes finales de los productos (que han negociado los precios de los productos con la gran empresa proveedora), se fijan unos precios finales de los bienes inferiores al habitual para el resto de los clientes. La proveedora ha pactado con las distribuidoras el precio final de los productos, imponiendo, por tanto, a estas últimas un precio final inferior cuando se trate de estos clientes privilegiados. No obstante, asume la proveedora el abono a las distribuidoras de gran parte de la diferencia.

En este caso, la base imponible de las ventas realizadas por las distribuidoras a los clientes privilegiados deberá incluir también el importe pagado por la proveedora, en tanto se trata de subvenciones vinculadas al precio, tal como define ahora el artículo 78.Tres.4.º de la LIVA.

7.2. REGLAS ESPECIALES

El TJUE, con la Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, había señalado que la remisión al valor de mercado para concretar la base imponible de las operaciones solo podía efectuarse por el legislador nacional en los casos en que expresamente lo permitía la Directiva 2006/112/CE. En nuestra norma interna, se recogen en el artículo 79 varias reglas especiales en donde se alude a este valor de mercado. Si bien la relativa a las operaciones vinculadas está expresamente prevista en la directiva comunitaria, no sucede lo mismo en relación con las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero.

Por ello, se modifica el apartado Uno del artículo 79 relativo a estas operaciones, suprimiendo la referencia al valor de mercado. La contraprestación puede ser total o parcialmente no dineraria, distinción que se recoge en la redacción actual y también en la vigente a partir de 1 de enero de 2015; de forma que, con la modificación:

- Si en la operación de que se trate la contraprestación no consiste en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, estableciéndose la precisión de que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro, relativos a la concreción de la base imponible en las operaciones de autoconsumo de bienes y de servicios, respectivamente.

EJEMPLO 15

Un empresario promotor inmobiliario de edificaciones transmite a otro empresario un local en un edificio que acaba de construirse recientemente. El adquirente, empresario dedicado a la fabricación de maquinaria destinada a la construcción, entrega al primer empresario varias maquinarias fabricadas por él. Ambas partes han fijado que el precio o contraprestación de ambas entregas es de 50.000 euros, si bien se conoce que el coste de los bienes o servicios utilizados por los sujetos pasivos para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad, ha sido para el local de 80.000 euros y para la maquinaria de 75.000 euros.

Estamos ante una permuta de un bien inmueble a cambio de otros bienes corporales, por lo que estamos ante dos operaciones sujetas al impuesto, debiendo calcularse la base imponible correspondiente a ambas, para lo que tendremos en cuenta la regla del artículo 79.Uno, párrafo primero. La base imponible, en principio, será el precio fijado por las partes, expresado en dinero, esto es, 50.000 euros. Ahora bien, salvo que las partes acrediten que el precio es inferior al coste de producción, deberemos tener en cuenta este último, por lo que la base imponible de la entrega del local será de 80.000 euros y la de la maquinaria, de 75.000 euros.

- Si la contraprestación consiste parcialmente en dinero, se considerará como base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en la regla inmediata anterior señalada (contraprestación no monetaria total).

Es de advertir que, si la redacción anterior suscitaba dudas en cuanto a su adecuación a la directiva, la nueva redacción no deja de tener una complejidad importante en su aplicación, incluso se mantienen problemas en cuanto a la adecuación a la directiva, no ya solo por este número Uno del artículo 79, sino, sobre todo, por las reglas relativas al autoconsumo, esencialmente el de bienes.

7.3. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Se aprueba una modificación al artículo 80.Tres, Cuatro y Cinco de la LIVA, precepto que en los últimos años ha sufrido un buen número de redacciones; siendo la finalidad esencial de la actual reforma la de flexibilizar el procedimiento de rectificación de la base imponible. De esta forma, podemos distinguir:

7.3.1. Modificación en caso de concurso

La base imponible puede reducirse cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración del concurso.

Esta rectificación de la base imponible debe efectuarse dentro del plazo fijado en la norma que, hasta esta reforma, era el del plazo máximo fijado en el artículo 21 de la Ley Concursal (un mes). Ahora se amplía el plazo a dos meses, pero contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el artículo 21.1.5.º de la Ley Concursal para modificar la base imponible, con lo que, en definitiva, se ha ampliado a tres meses.

7.3.2. Modificación en caso de créditos incobrables

La primera de las condiciones que exige el legislador para modificar la base imponible por esta causa no es otra que el transcurso de un plazo desde el devengo del impuesto repercutido, sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo (1 año como regla general).

Con la reforma aprobada se flexibiliza el procedimiento para minorar la base imponible en el caso de que el sujeto pasivo que ha realizado la operación sea considerado pyme (aquel cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 de la LIVA, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros), pudiendo efectuar esta modificación en el plazo de 6 meses desde el devengo, o en el plazo general de 1 año previsto para el resto de los empresarios o profesionales. Esto es, aquellos empresarios o profesionales que sean considerados pyme podrán modificar la base imponible por esta causa transcurrido el plazo de 6 meses desde el devengo, como se viene exigiendo hasta ahora, o bien podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios.

La modificación deberá hacerse efectiva en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de 6 meses o de un año y comunicarse a la AEAT.

Como consecuencia de lo anterior se incluyen dos reglas especiales:

- En relación con los mismos sujetos pasivos que sean pyme, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de 6 meses o 1 año desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación. Por operaciones a plazo deberemos entender aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año (en consonancia con lo que en el precepto legal se dispone para el resto de empresarios que no sean pyme).

- En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, la condición del transcurso del plazo que se ha citado (6 meses o 1 año), se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de la Ley. Como sabemos, en las operaciones a las que resulta de aplicación este régimen especial del criterio de caja, el IVA se devenga en el momento del coro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o, si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación).
- No obstante, para el supuesto previsto en el párrafo anterior (operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja), cuando se trate de operaciones a plazo o con precio aplazado, será necesario que haya transcurrido el plazo de 6 meses o 1 año, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

EJEMPLO 16

Un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja realiza dos operaciones, una el 3 de enero de 2015 y otra el 31 de diciembre de 2015. En ambos casos se conoce que a fecha de 31 de diciembre de 2016 no se ha percibido todavía del destinatario el importe correspondiente a la contraprestación pactada.

Por ambas operaciones (aquella en la que ha transcurrido casi dos años y la segunda un año) el empresario considerará que a 31 de diciembre de 2016 se ha cumplido la condición del transcurso del plazo a que alude el artículo 80.Cuatro.1.º de la ley y podrá, por tanto, modificar la base imponible minorándola por el importe no percibido.

7.3.3. Facturación en caso de rectificación de la base imponible

En el artículo 24.1 del RIVA se regula la obligación que tiene el sujeto pasivo que rectifica la base imponible de emitir factura rectificativa, sujetando esta a las condiciones que establece el precepto, esencialmente por remisión al artículo 15 del Reglamento de Facturación.

En la redacción dada a este precepto por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, se exigía que, en cualquier caso, esto es, cualquiera que fuese el supuesto de rectificación de la base imponible previsto en el artículo 80 de la LIVA, el sujeto pasivo debía emitir la factura rectificativa y también debía acreditar la remisión de la misma al destinatario.

La naturaleza y finalidad de este último requisito (acreditación de la remisión) no tenía razón de ser para todos los supuestos del artículo 80 de la LIVA y, por ello, el legislador ha precisado ahora, modificando el artículo 24.1 del reglamento, que ello será exigible solamente respecto de los supuestos previstos en los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la LIVA, esto es, en caso de concurso de acreedores y de crédito incobrable, que son los supuestos en los que pueden plantearse la mayor conflictividad.

8. SUJETOS PASIVOS

8.1. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO: NUEVOS SUPUESTOS

La Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, modifica la Directiva IVA 2006/112/CE por lo que se refiere al mecanismo de inversión del sujeto pasivo y, considerando la gravedad del fraude en el ámbito del IVA, el legislador comunitario procedió a permitir que los Estados miembros aplicasen, con carácter temporal, un mecanismo en virtud del cual la obligación de pagar el IVA se traspase a la persona destinataria de la entrega de bienes o prestación de servicios en relación con determinadas categorías de bienes y servicios, aun cuando dichas categorías no estén enumeradas en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE ni sean objeto de excepciones específicas que los Estados miembros hayan sido autorizados a establecer. Se establece así en la norma comunitaria que hasta el 31 de diciembre de 2018 y por un periodo mínimo de dos años, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de los bienes y servicios que a continuación señala.

Con base en esta normativa comunitaria, se introduce una nueva letra g) al artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, para considerar que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de la LIVA (al que se da nueva redacción también con el proyecto, indicando el código NCE, donde figuran cada uno de los bienes):

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso, ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Teléfonos móviles.
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

No obstante, respecto de estos dos últimos guiones (teléfonos y los concretos aparatos electrónicos citados), la regla de inversión del sujeto pasivo se aplicará en función de dos parámetros, el destinatario y la cuantía de la operación. Así, la inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando el destinatario sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega. Aun cuando el precepto alude al concepto de revendedor, no debemos considerarlo como equiparable a la figura del revendedor que se recoge en el régimen especial de los bienes usados, puesto que en este caso se ha pretendido que se aplique a cualquier revendedor.
- Un empresario o profesional distinto de los anteriores (no revendedor), cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA. Para calcular este importe debe atenderse al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de la norma. Con ello, el legislador remite la apreciación de esta condición a una cuestión de prueba, introduciendo cierto grado de complejidad e inseguridad, así como de apreciación subjetiva, que puede dar lugar a una gran conflictividad.

Por otro lado, la acreditación de la condición de empresario o profesional en los dos guiones que ahora se examinan (telefonía y aparatos electrónicos) deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, remitiendo a la norma reglamentaria la forma de acreditarse.

En este sentido, en la norma reglamentaria se incluye en primer lugar un nuevo artículo, 24 quinquies, para delimitar el concepto y obligaciones del empresario o profesional revendedor a los exclusivos efectos del precepto de la ley que ahora examinamos (con ello quiere remarcarse la independencia de este concepto con el que se recoge en el régimen especial de los bienes usados). En primer lugar, se considera revendedor al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren las operaciones reflejadas en los dos guiones que se comentan (teléfonos y aparatos electrónicos concretos citados).
En segundo lugar, en el artículo 24 quinquies se establecen las siguientes obligaciones para estos sujetos pasivos revendedores:

- Deberá comunicar al órgano competente de la AEAT su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.
- La comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá, asimismo, ser comunicada a la Administración tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.

- El empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la AEAT, que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición.

Además, se introduce un apartado adicional en el artículo 24 quáter del RIVA, exigiéndose que los destinatarios de estas operaciones deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega las siguientes circunstancias:

- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la AEAT a que se refiere el artículo 24 quinquies.
- Debe advertirse que la norma comunitaria permite que los Estados miembros puedan establecer las condiciones de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo; pero dicha aplicación estará supeditada a la condición de que se impongan obligaciones de información adecuadas y efectivas a los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a las que sea aplicable este mecanismo.

Señalar, finalmente, respecto de este supuesto de inversión del sujeto pasivo y, por tanto, también de las obligaciones que conlleva, que entrará en vigor a partir de 1 de abril de 2015.

8.2. INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

En el artículo 24 quáter, apartado 7, de la redacción actual del RIVA se recoge tanto el supuesto de responsabilidad solidaria de los destinatarios de operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, cuando medien las circunstancias previstas en el artículo 87.Uno de la LIVA (cuando, mediante su acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto), como la posibilidad de incurrir en infracción tributaria. Hasta ahora, este precepto se refería exclusivamente a la infracción prevista en el artículo 170.Dos.2.º de la LIVA (la obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa de una incorrecta repercusión del IVA, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas).

Con la reforma que se opera en el RIVA, este apartado 7 pasa a ser el número 8, y se añaden, además de la posibilidad de que los sujetos destinatarios incurran en el supuesto de responsabilidad solidaria y en la infracción tipificada en el número 2 del artículo 170.Dos, los supuestos de infracción tipificados en los números 6.º y 7.º del artículo 170.Dos que se incluyen con la re-

forma operada con la Ley 28/2014, y que se examinan en un epígrafe anterior. Y ello, en cuanto a que estas nuevas infracciones recogen supuestos específicos de aplicación para estas operaciones que examinamos.

8.3. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO. RECTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS REPERCUTIDAS

Se modifica el artículo 89.Cinco, tercer párrafo, donde se regula la rectificación de la repercusión cuando determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas. El sujeto pasivo, en este caso, puede optar por una de las dos alternativas que se establecen: bien regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación (en este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso); bien iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento correspondiente.

Es esta segunda opción la que recibe nueva redacción. La dicción actual del precepto se refiere a iniciar el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Para ajustar técnicamente esta redacción a la LGT, se modifica el precepto para señalar que lo procedente será iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT y en su normativa de desarrollo.

9. TIPOS IMPOSITIVOS

El TJUE había dictado la Sentencia de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, fijando que la norma interna española no se ajustaba a la directiva comunitaria por lo que se refiere a los tipos impositivos aplicables a los productos sanitarios; por lo que ahora, con la reforma aprobada, se ajusta la redacción de la norma interna a los dictados de la directiva, tal como había exigido el órgano jurisdiccional comunitario.

El grueso de los productos afectados (equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico u hospitalario) pasan a tributar del tipo reducido del 10 % al 21 %, manteniéndose la tributación por el tipo reducido para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, intelectuales o sensoriales, cuya relación se incorpora a un nuevo apartado octavo del anexo de la LIVA.

Por otro lado, se mantiene el tipo reducido del 4 % para los medicamentos de uso humano, para los vehículos para personas con movilidad reducida y para la entrega de prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.

Finalmente, se ha reducido el tipo impositivo de un concreto producto, las flores y plantas.

De esta forma tributarán al tipo reducido del 10 %:

- Las entregas, AIB o importaciones de medicamentos de uso veterinario (se elimina la referencia al uso animal, y a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención).
- Las entregas, AIB o importaciones de los siguientes bienes:

  a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 (medicamentos de uso veterinario, citados en el punto anterior) y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 (medicamentos de uso humano a los que resulta aplicable el tipo impositivo del 4 %).

  b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales (se mantiene, por tanto, el tipo reducido para estos productos, figurando, además, los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, que en la anterior redacción no figuraban de manera expresa, aun cuando, objetivamente, quedaban incluidos dentro del ámbito objetivo).

  c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental relacionados en el apartado octavo del anexo de esta ley, que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 del artículo 91. No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes, que tributarán al tipo general, ni tampoco aquellos equipos médicos y demás bienes citados no destinados a los fines que se acaban de exponer.

     En este sentido, el apartado octavo del anexo de la ley pasa a contener la relación de bienes a que se refiere este artículo 91.Uno.1.6.º c). El listado de productos incorpora bienes destinados exclusivamente a personas con discapacidad y aparatos diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva; añadiéndose otros bienes, donde puede resultar un uso mixto de los mismos, si bien con una clara y objetiva utilidad para personas con discapacidad.

- Se incluyen al tipo reducido las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, junto con las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

Por lo que respecta al tipo reducido del 4 %, se modifica el artículo 91.Dos.1, 3.º, 4.º,5.º, y 2, 4.º:

- Tributarán por este tipo las entregas, AIB o importaciones de los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales; eliminándose la referencia «sustancias medicinales», y «los productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención», que pasan a tributar al tipo general.
- Por razones técnicas se ajusta la redacción de los números 4.º y 5.º del subapartado 1, y número 4.º del subapartado 2, para eliminar la mención a personas con «minusvalía», sustituyéndola por personas con «discapacidad». Recordemos que estos números hacen referencia a las siguientes operaciones:
  - Entregas de vehículos para personas con movilidad reducida.
  - Prótesis, ortesis e implantes internos.
  - Prestaciones de servicios de reparación de vehículos y sillas de ruedas.

10. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES

10.1. CUOTAS TRIBUTARIAS DEDUCIBLES

En el artículo 92 de la LIVA se recoge la regla general de deducibilidad de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales. Se trata de una trascendente declaración general que es desarrollada en los preceptos siguientes de la ley. El apartado primero de este artículo 92 se ha reformado por una razón meramente técnica y es que en él se mantenía la expresión «satisfecho» para referirse a cuotas soportadas deducibles, término que aludía esencialmente a las cuotas soportadas en las importaciones, aunque hace ya algunos años que el legislador no exige, adecuando la norma interna a la comunitaria, que el empresario o profesional que importa bienes deba satisfacer el impuesto para poder deducirlo, pues basta para ello que se hayan producido el devengo y tenga el documento justificativo correspondiente (art. 97.Uno.3.º).

Pues bien, el legislador ha eliminado esta expresión de «satisfecho», para aludir ahora a que el sujeto pasivo podrá deducir de las cuotas devengadas por operaciones gravadas realizadas en el interior del país, las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o «correspondan» a las operaciones que se indican.

10.2. REQUISITOS SUBJETIVOS DE LA DEDUCCIÓN

Consecuencia de la reforma operada en el artículo 7.8.º sobre tributación en el IVA de las Administraciones públicas es la modificación del artículo 93, en el que se introduce un nuevo apartado Cinco.

Como señala la exposición de motivos, la no sujeción al IVA conlleva la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones no sujetas y, por ello, se aclara que, para los denominados entes públicos duales, que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al IVA, la deducción, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE, de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, se realiza en función de un criterio razonable.

Quede claro que este derecho, que ahora se reconoce expresamente a estos sujetos pasivos, debe reconocerse a cualquier empresario o profesional que, realizando operaciones sujetas al impuesto, efectúe otras operaciones o actividades no sujetas al impuesto, dado que tanto la directiva comunitaria, como la jurisprudencia comunitaria (y también la doctrina administrativa nacional, como así lo ha señalado el TEAC) reconocen el principio general de deducibilidad en el IVA: en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor por los bienes y servicios adquiridos afectos a la actividad sujeta.

De acuerdo con esta finalidad, el legislador ahora precisa, respecto de las Administraciones públicas:

- Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas por aplicación del artículo 7.8.º (Administraciones públicas, integradas por el conjunto de entidades que se citan en ese precepto) podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al IVA, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del IVA que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.
- El criterio anterior deberá ser mantenido en el tiempo salvo que, por causas razonables, haya de procederse a su modificación.
- El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año; estableciéndose así un sistema de deducibilidad provisional, análogo al de la regla de prorrata general prevista en el artículo 104 de la LIVA para los sujetos pasivos que realizan actividades sujetas que no generan el derecho a deducir y actividades sujetas que generan el derecho a deducir. No obstante, debe tenerse en cuenta que son dos proporciones totalmente independientes. La que ahora se establece sirve para concretar la proporción del IVA soportado afecto a las actividades sujetas, mientras que la relativa a la prorrata se calculará en función de los importes que comprenden estas actividades sujetas y no el conjunto de operaciones o actividades (sujetas y no sujetas) realizadas por el ente público.

- No resultarán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de la LIVA.
- En cualquier caso, las deducciones deben ajustarse al cumplimiento del conjunto del resto de condiciones y requisitos que se establecen en la LIVA, en concreto en su título VIII y, más específicamente, a la regla de prorrata.

EJEMPLO 17

Una sociedad mercantil, dependiente de una comunidad autónoma, que ostenta la titularidad íntegra de la misma, tiene encomendada por los estatutos que la crearon la prestación de determinados servicios (fomento del turismo en la comunidad autónoma, apoyo a las empresas autonómicas para internacionalizarse, etc.), siendo los destinatarios de un lado la propia comunidad autónoma de la que depende y, de otro, los empresarios o profesionales establecidos en el territorio autonómico. Sus ingresos proceden esencialmente de las aportaciones, transferencias o partidas presupuestas de la comunidad autónoma, y también de los empresarios y profesionales a los que presta servicios.

En primer lugar, deberán determinarse, a la vista de los estatutos, etc., las actividades que realiza esta sociedad pública, para diferenciar lo que es una actividad no sujeta al IVA de aquella que sí lo está. Una vez concretada esta delimitación, a efectos de la deducción de las cuotas soportadas, deberemos distinguir tres grupos:

- Las cuotas afectas exclusivamente a la actividad no sujeta no podrán deducirse en porcentaje alguno.
- Las cuotas afectas exclusivamente a la actividad sujeta al impuesto generarán el derecho a la deducción conforme a las reglas recogidas en el título VIII de la ley. Para ello, si realiza actividades exentas y otras no exentas, deberá concretarse en primer lugar los sectores diferenciados que tiene, a fin de aplicar a cada uno de ellos las reglas contenidas en el referido título. Así, de tener un solo sector diferenciado, con actividades exentas y otras no exentas, podrá optar por aplicar la prorrata general o la especial, o aun solicitar de la Administración tributaria un porcentaje de deducibilidad (art. 101 de la LIVA). En el caso de optar por la aplicación de la prorrata general, se deberá delimitar el porcentaje de prorrata provisional y, posteriormente, definitivo que corresponda aplicar al sector.
- En cuanto a las cuotas comunes afectas a la actividad no sujeta y a la actividad sujeta, primero deberemos proceder conforme a lo dispuesto en el artículo 93.Cinco, delimitando un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a la actividad sujeta. Aplicado este porcentaje al importe de las cuotas «duales», deberá procederse conforme al párrafo anterior, esto es, aplicar la prorrata en su caso.

10.3. NACIMIENTO DEL DERECHO A DEDUCIR: AGENCIAS DE VIAJE

Fruto de las modificaciones que se introducen en el régimen especial de las agencias de viaje es la inclusión de un nuevo apartado, cinco, en el artículo 98 de la LIVA, donde se regula el nacimiento del derecho a deducir. Las agencias de viaje pueden realizar operaciones sujetas al régimen especial, cuando se reúnan las condiciones que se fijan para ello, o bien sujetas al régimen general del impuesto.

La configuración del nuevo régimen especial de la agencias de viaje se asemeja a la del régimen de los bienes usados, en cuanto que se prevé ahora que las agencias podrán no aplicar el régimen especial respecto de los servicios realizados a empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del IVA.

Resultará difícil determinar cuándo los bienes y servicios adquiridos por la agencia de viajes van a destinarse a operaciones sujetas al régimen especial, que no dan derecho a la deducción. Por ello, se ha optado por establecer una regla análoga a la que figura en el Régimen especial de los bienes usados.

De esta forma, en concordancia con los artículos 146 y 147 de la ley, en los que se regula tanto el derecho a la deducción de las cuotas afectas al régimen especial como la posibilidad de no aplicarlo en los casos en que el destinatario sea un empresario o profesional con derecho a la deducción o a la devolución, se establece en este artículo 98.Cinco que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero y se destinen a la realización de una operación respecto de la que no resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, nacerá en el momento en el que se devengue el IVA correspondiente a dicha operación.

EJEMPLO 18

Una agencia de viajes presta un servicio propio de esta a un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto. El viaje, organizado con medios ajenos a la agencia, se desarrolla íntegramente en el territorio de aplicación del impuesto. El destinatario afecta el viaje a su actividad empresarial y, teniendo el derecho a la deducción íntegra del impuesto, solicita de la agencia que aplique el régimen general del impuesto, y no el régimen especial de las agencias de viaje, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 de la LIVA. El viaje se va a celebrar los días 10, 11 y 12 de febrero, si bien la agencia exige el pago anticipado, que se cobra el día 8 de febrero, emitiendo en ese momento la correspondiente factura.

.../...

.../...

En este caso, es lógico considerar que la agencia no aplicará el régimen especial, por lo que repercutirá el impuesto en factura, distinguiéndose base imponible, tipo y cuota. El devengo de la operación tendrá lugar el día 8 de febrero (con base en la regla del devengo en pagos anticipados prevista en el art. 75.Dos de la LIVA), y es en ese momento cuando nacerá el derecho para la agencia de viajes de deducir las cuotas soportadas afectas directamente a este viaje.

10.4. DEDUCCIONES EN SECTORES DIFERENCIADOS. GRUPO DE ENTIDADES

En el artículo 101 de la ley se regula el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional. La problemática que se planteaba para calcular el cómputo de la prorrata general aplicable a los bienes y servicios recibidos, en el caso de empresarios o profesionales acogidos al régimen especial del grupo de entidades, lleva consigo que se introduzca ahora una modificación en el apartado Uno, párrafo quinto, del citado precepto, para eliminar del cómputo de la prorrata general el volumen de operaciones realizadas en el sector diferenciado de la actividad del grupo de entidades.

Aun cuando no se indica, al hacer referencia a sector diferenciado, se está aludiendo al nivel avanzado dentro del régimen especial del grupo de entidades, en el que las operaciones intragrupo tienen un tratamiento específico y constituyen para cada empresa acogida a dicho nivel un sector diferenciado, en el que se incluyen aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyos destinatarios son el resto de las entidades que componen el grupo de entidades en su nivel avanzado.

De esta manera, con la reforma aprobada, en el cálculo de la prorrata a efectuar por cada una de las empresas acogidas a este nivel avanzado del régimen especial, no se tendrá en cuenta el volumen de las operaciones que realicen para el resto de las entidades, esto es, aquellas operaciones que se integran dentro del sector diferenciado en el que se agrupan las operaciones intragrupo.

10.5. PRORRATA ESPECIAL OBLIGATORIA

En el artículo 103 de la ley se establecen dos modalidades de prorrata: general y especial, aplicándose la primera de manera residual, esto es, cuando no concurran las circunstancias para aplicar la especial, lo que suscita dudas de la adecuación a la normativa comunitaria. En el propio precepto se indica que esta última resultará de aplicación en dos supuestos: uno voluntario, cuando los sujetos pasivos opten por ella; otro obligatorio, cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 % del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Ahora, con la reforma aprobada, esta posibilidad de aplicación obligatoria de la regla de prorrata especial se amplía, en consonancia con los principios inspiradores del impuesto, especialmente el de afectación y el de neutralidad, minorando el porcentaje del 20 al 10 %. De esta forma resultará de aplicación obligatoria a aquellos casos en que el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la prorrata general exceda en un 10 % o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial, lo que parece ajustarse más a la norma comunitaria.

EJEMPLO 19

Un sujeto pasivo realiza una única actividad, el arrendamiento de bienes inmuebles, locales y viviendas, tanto a empresarios y profesionales como a particulares, integrada en un mismo grupo de la CNAE, por lo que no genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas. Se conoce que el volumen de operaciones exentas y no exentas es el mismo, 2.000 u.m.; y que las cuotas soportadas deducibles han sido las siguientes: afectas exclusivamente a operaciones que generan el derecho a deducir 100 u.m.; afectas a operaciones que no generan el derecho a deducir 150 u.m.; y cuotas afectas a ambas operaciones, 50 u.m. En principio, este sujeto pasivo no ha optado por la aplicación de la prorrata especial, aplicando a lo largo de todo el ejercicio la prorrata provisional.

En este caso, a 31 de diciembre debe determinar si resulta obligatorio aplicar la prorrata especial. En principio, el porcentaje de deducción definitivo, aplicando la prorrata general, será del 50 %:

$$(2.000)/(2.000 + 2.000) \times 100 = 50\,\%.$$

Si aplica la prorrata general, el importe total a deducir efectivamente este ejercicio será:

$$50\,\% \times (100 + 130 + 30) = 130 \text{ u.m.}$$

No obstante, debe considerar si debe aplicar obligatoriamente la prorrata especial. De aplicar la misma, el importe a deducir efectivamente será el siguiente:

$$100 + 0 + (30 \times 50\,\%) = 115 \text{ u.m.}$$

Este empresario está obligado en este ejercicio a aplicar la prorrata especial, dado que se cumplen las condiciones del artículo 103, ya que que el importe de las cuotas a deducir con arreglo a la prorrata general (130 u.m.) excede en más de un 10 % del importe que correspondería con arreglo a la prorrata especial (115 u.m.).

Para ello, este empresario deberá regularizar las cuotas soportadas en este ejercicio y trasladar su resultado a la declaración liquidación (casilla 44) del último periodo trimestral o mensual del ejercicio, minorando importe de 115 u.m. en el importe de las cuotas deducidas a lo largo del ejercicio. En el caso de que el saldo sea positivo, supondrá un incremento a deducir, pero en el caso de que sea negativo, supondrá una minoración de las deducciones ejercitadas previamente.

10.6. DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS EN TERRITORIO DE LA UNIÓN

10.6.1. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

El régimen y procedimiento de estas devoluciones se regula en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA.

En este último precepto se recogen las condiciones de ejercicio de este derecho, estableciéndose el contenido y documentación anexa que debe tener la solicitud de devolución a presentar por los empresarios y profesionales establecidos en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla. Se exige que a dicha solicitud se le anexe una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del impuesto operaciones distintas de las mencionadas en el artículo 119.Dos, 2.º de la LIVA; y, si tiene un establecimiento permanente en este territorio, que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde el mismo durante el periodo a que se refiere la solicitud.

La creación de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, a los que se les exige el cumplimiento de determinadas condiciones específicas que se analizan en un epígrafe posterior, lleva consigo que se reforme el artículo 31.1, letra d), punto 6.º, para eximir de esta declaración a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla y que estén acogidos a los anteriores regímenes especiales. Esto es, presentará las solicitudes de devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por la vía prevista en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA, pero no tendrán que presentar la citada declaración.

10.6.2. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

Dos reformas se efectúan en relación con el procedimiento de devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por estos empresarios:

A) En primer lugar, hay que señalar que se modifica el artículo 31 bis.1.º, letra d), para establecer la misma previsión que la que se acaba de apuntar para los empresarios y profesionales establecidos en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla, por lo que a ella nos remitimos.

B) En segundo lugar, en el artículo 119 bis de la ley se regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

El legislador se remite en lo esencial al procedimiento previsto para devolución a empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero exige dos requisitos adicionales: el nombramiento de un representante, y la existencia de reciprocidad de trato en el Estado donde se encuentren establecidos.

Con la reforma se elimina este segundo requisito de reciprocidad para proceder a esta devolución respecto de determinadas cuotas soportadas por estos empresarios o profesionales no establecidos en la Unión.

Así, estos empresarios podrán obtener la devolución de las cuotas del IVA soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios, sin la exigencia de reciprocidad, relativas a:

- El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que, al término de la fabricación de los bienes, sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del IVA.

11. REGÍMENES ESPECIALES

11.1. NORMAS GENERALES

Una de las consecuencias de las nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica es la de establecer un régimen especial que simplifique la gestión del impuesto para los empresarios o profesionales establecidos dentro o fuera de la Unión.

Legislativamente, en los preceptos de la LIVA reguladores de las reglas generales aplicables al conjunto de todos los regímenes especiales, es la sustitución del régimen previsto en el número 7.º (régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, previsto para los empresarios establecidos fuera de la Unión respecto de las operaciones localizadas en el territorio comunitario cuyos destinatarios no fueran empresarios o profesionales actuando como tales) del artículo 120.Uno de la ley, por el de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión a los prestados por vía electrónica.

Se sustituye, además, el apartado Cinco de este artículo 120 para hacer referencia a estos regímenes, que se aplicarán a aquellos operadores que hayan presentado las declaraciones previstas en los nuevos artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies.

11.2. RÉGIMEN SIMPLIFICADO

Dentro del conjunto de medidas aprobadas con la reforma legislativa, que afectan tanto al IRPF como al IVA, se encuentran las relativas al régimen de módulos de IRPF y, en consonancia con ello, al régimen simplificado de IVA.

En el artículo 122 se regulan las causas de exclusión del régimen, y en relación con ellas se recogen en la Ley 28/2014 las siguientes novedades:

- Una de las causas de exclusión se refiere al volumen de operaciones realizado por el sujeto pasivo acogido al régimen especial. En el proyecto figura la reducción del límite cuantitativo que permite a los sujetos pasivos aplicar este régimen simplificado. De esta forma, el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, no podrá superar cualquiera de los siguientes importes:

  - Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 150.000 euros anuales (se reduce por tanto de 450.000 euros a 150.000 euros, si bien no se tendrán en cuenta las actividades agrícolas, forestales, y ganaderas).
  - Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, 250.000 euros anuales (se reduce de 300.000 euros a 250.000 euros).
  - A los efectos de determinar el volumen de ingresos anterior, se incluye la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas. Sin embargo, no se computan las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, ni tampoco el IVA. Ahora tampoco se incluirán, al añadirse como volumen de ingresos que no se computará, los ingresos derivados de las actividades acogidas al régimen del recargo de equivalencia.

- Otra causa de exclusión se refiere al volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales acogidas al régimen especial, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado. Se minora también el límite cuantitativo cuando superen en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales excluido el IVA (anteriormente era de 300.000 euros).

Consecuencia de ello, se modifica el artículo 36.1, letras b) y f) del RIVA.

Hay que advertir que ambas modificaciones, que afectan a las causas de exclusión del régimen, entrarán en vigor el 1 de enero de 2016, por lo que respecto al ejercicio 2015 se mantienen los límites legales previstos en la norma actualmente.

11.3. RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA

En la Ley 28/2014, en relación con este régimen, afectando al artículo124, se incluyen las siguientes modificaciones:

- El régimen es aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, salvo renuncia. Se introduce una aclaración para concretar este concepto (que entrará en vigor el 1 de enero de 2015), no considerándose como titulares a efectos del régimen:

  a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.

  b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

  El legislador, con ello, legaliza unos supuestos que se recogían en el artículo 43.5 del RIVA, si bien el primero de ellos con menor amplitud y, como consecuencia de esta reforma, se suprime este apartado del reglamento, en la modificación de esta norma.

- Entre las causas de exclusión del régimen se encuentra la relativa al volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo acogido al régimen, excluido el IVA, así como las relativas a elementos del inmovilizado y referidas al año inmediato anterior. Se minora este importe al límite de 150.000 euros anuales (anteriormente era de 300.000 euros anuales).

  Consecuencia de ello, se modifica asimismo el artículo 43, apartados 2 y 3 del RIVA.

  Al igual que la reforma operada para el régimen simplificado, también para el régimen de la agricultura, ganadería y pesca, el nuevo límite cuantitativo entrará en vigor el 1 de enero de 2016, por lo que en 2015 el límite seguirá siendo de 300.000 euros.

Además, el RIVA, en relación con este régimen, sufre también las siguientes modificaciones de carácter técnico:

- Se da nueva redacción al primer párrafo del artículo 45, dado que existía una errata al referirse al número 1.º del artículo 126 de la LIVA, cuando debería ser, y así se recoge ahora, al número 1.º, del apartado uno del artículo 126 de la LIVA.

- Se da nueva redacción al artículo 48.2, donde se regula el reintegro de las compensaciones, dado que se aludía al anterior reglamento de facturación, por lo que se corrige este desfase aludiendo ahora a que el reintegro se documentará mediante la expedición del recibo a que se refiere el artículo 16 del Reglamento de Facturación de 2012.
- Por la misma razón que la del párrafo anterior, se modifica el artículo 49.1 y 2, recogiendo también la misma referencia.

11.4. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJE

Si bien los preceptos en los que se regula este régimen siguen siendo los mismos (arts. 141 a 147, comprendidos en el capítulo VI del título IX de la ley), en la Ley 28/2014 se hace referencia a que se da nueva redacción al capítulo, si bien se mantienen buena parte de las reglas aplicables al régimen.

Conviene recordar que esta modificación viene motivada por la sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11; si bien se incluye alguna novedad a la que el órgano jurisdiccional no hacía referencia, como es la posibilidad de ejercitar, operación por operación, la posibilidad de aplicar el régimen general del IVA, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas soportadas del IVA, recogiendo con ello una previsión contenida en la normativa de otros Estados miembros, que no ha sido objeto de impugnación ante el TJUE.

Por ello se hace referencia a continuación exclusivamente a las novedades que presenta este régimen, en contraposición al vigente hasta el 31 de diciembre de 2014:

- En la determinación del ámbito subjetivo de aplicación del régimen, se incluye su aplicación a las operaciones que realice cualquier empresario o profesional, siempre que concurran las circunstancias previstas para el régimen: la actuación en nombre propio respecto de los viajeros, y la utilización en la realización del viaje de bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales. Quede claro que esta precisión había sido ya apuntada tanto por la jurisprudencia comunitaria, como por la doctrina del TEAC y de la DGT.
- Se prevé en la norma actual la exclusión del régimen especial a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios. Ahora se elimina la segunda de las causas de exclusión que en la norma vigente se recoge, como es las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizadas por agencias mayoristas.
- Por lo que se refiere a la repercusión del impuesto, el régimen actual conlleva que pueda repercutirse en factura el IVA devengado cuando el destinatario es un empresario o profesional, y exclusivamente por entregas de bienes o prestaciones de

servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del IVA. Esta repercusión es la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100.

Consecuencia de la sentencia del TJUE citada es la desaparición de este forma de repercutir que el órgano jurisdiccional considera contraria a la directiva comunitaria.

Por tanto, al margen de la posibilidad de renunciar al régimen operación por operación, que seguidamente se expondrá, ahora queda exclusivamente la regla general de repercusión prevista para este régimen: en las operaciones a las que resulte de aplicación los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación. Recordemos que, en este caso, debe hacerse constar en factura la mención «régimen especial de las agencias de viaje».

- Una de las características esenciales del régimen vigente, en cuanto a la determinación de la base imponible, es la posibilidad de concretarla a través de dos métodos: operación por operación, o bien en forma global. En el proyecto, consecuencia también de la sentencia del TJUE, se elimina esta segunda posibilidad de determinar la base imponible de forma global para cada periodo impositivo (para ello se suprime la redacción del art. 146 y en él se incluye ahora la redacción del anterior art. 147), de manera que exclusivamente podrá determinarse operación por operación.

- Como se ha indicado anteriormente, recogiendo las previsiones que ya se regulan en algunos Estados miembros, se prevé la posibilidad de optar por la aplicación del régimen general, si bien se requiere para ello el cumplimiento de las siguientes condiciones, que se desarrollarán reglamentariamente: a) podrá efectuarse esta renuncia operación por operación; b) solo podrá efectuarse cuando los servicios se presten a destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción (total o parcial) o a la devolución del IVA según lo previsto en el título VIII de la ley.

  Con este motivo, se da nueva redacción en la reforma del RIVA, a su artículo 52. Esta opción por aplicar el régimen general, que debe efectuarse operación por operación, exige ahora una comunicación previa del sujeto pasivo al destinatario. Así, de acuerdo con este precepto reglamentario, deberá comunicarse por escrito por el sujeto pasivo al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se establece también la posibilidad de entender que se realiza de forma no expresa cuando la factura que se expida no contenga la mención «régimen especial de las agencias de viaje» a la que antes se ha aludido y que es exigida por el Reglamento de Facturación (de acuerdo con lo establecido en la Directiva 2006/112/CE) para las operaciones que se acojan al régimen especial.

11.5. RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

Se introduce una mera modificación técnica, consecuencia de la regulación de la regla de inversión del sujeto pasivo relativa a la entrega de bienes inmuebles. Como sabemos, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º, letra e), en las entregas de bienes inmuebles exentas por las que se renuncie a la exención, el sujeto pasivo por inversión es el empresario o profesional adquirente. Ello suponía que los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial no fuesen sujetos pasivos por estas entregas de bienes.

Por ello, ahora se recoge esta precisión en el artículo 154.Dos, primer párrafo, de la ley, para recordar que los sujetos pasivos sometidos a este régimen no están obligados a efectuar la liquidación y pago del IVA en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte de aplicación el régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades; recogiéndose ahora la previsión de quedar excluidas de esta regla y, por tanto, deberá declararse y liquidarse e ingresar la cuota en la Hacienda Pública, por las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas.

Consecuencia de lo anterior, se reforma también el artículo 61.3 del RIVA para recoger la previsión anterior, aprovechando el legislador también para introducir otra precisión técnica en este precepto. En él se recogen los supuestos en que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deben presentar declaraciones-liquidaciones (no presentan autoliquidaciones trimestrales o mensuales modelos 303), correspondientes con los modelos 308 y 309, en función del deber de ingresar o de la posibilidad de obtener la devolución de cuotas. En este sentido, y para recordarlos, se exponen los supuestos en que estos sujetos pasivos deben presentar esas declaraciones-liquidaciones:

- Cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes, o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.

EJEMPLO 20

Un empresario persona física, acogido al régimen especial del recargo de equivalencia, adquiere bienes objeto de su comercio, a un empresario establecido en Francia, transportándose las mercancías desde ese país al territorio de aplicación del impuesto. Además ha adquirido por internet, descargándolo, un programa informático de gestión y control de mercancías, adquirido a un empresario establecido en Italia. Conociendo que tiene obligación de obtener NIF a efectos de IVA y estar registrado en el Registro de Operadores Intracomunitarios, el empresario español presentó el correspondiente modelo de declaración censal y obtuvo el citado NIF, que suministró a sus proveedores.

.../...

.../...

En ambos casos el empresario español es el sujeto pasivo por inversión de ambas operaciones. Como no genera el derecho a deducir por este régimen y no presenta autoliquidaciones modelo 303, deberá presentar una declaración-liquidación que recoja la tributación de las mismas. Esto es, por la AIB se autorrepercutirá tanto el tipo impositivo al que tributen los bienes, como el recargo de equivalencia que corresponda. Respecto del servicio recibido, se autorrepercutirá exclusivamente el tipo impositivo. Estos importes quedarán reflejados en el modelo 309, ingresándolos en la Hacienda Pública, sin posibilidad de deducir cuota alguna. Además, deberá presentar también el modelo de declaración informativa 349, en los plazos fijados en el artículo 81 del RIVA.

- Cuando realicen entregas de bienes a viajeros con derecho a la devolución del IVA. Mediante dichas declaraciones solicitarán la devolución de las cantidades que hubiesen reembolsado a los viajeros, acreditados con las correspondientes transferencias a los interesados o a las entidades colaboradoras que actúen en este procedimiento de devolución del impuesto.
- Cuando realicen entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas al IVA, salvo que se trate de operaciones a que se refiere el artículo 84.Uno.2.º, letra e), tercer guión, de la LIVA. En estos casos, ingresarán mediante las correspondientes declaraciones el IVA devengado por las operaciones realizadas. Los supuestos previstos en este párrafo son escasos dado que, en general, estaremos ante segundas entregas de bienes sujetas y exentas, por las que se renuncia a la exención (siendo en este caso sujeto pasivo por inversión el empresario o profesional adquirente).

Como consecuencia de esta modificación técnica, se reforma también el artículo 71.8, número 6.º del RIVA, donde se recogen los supuestos en que estos empresarios deben presentar estas declaraciones-liquidaciones, para adecuarlo al precepto legal.

11.6. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES

Las modificaciones en los preceptos reguladores de este régimen especial devienen esencialmente de los informes emitidos por la Comisión Europea y en la adecuación de la norma interna a la dicción literal de la directiva comunitaria:

- La directiva establece la posibilidad de considerar como sujeto pasivo único al conjunto de entidades cuando concurran simultáneamente vínculos financieros, económicos y de organización. Por ello, con la reforma aprobada se recoge ahora, si

bien con remisión a un desarrollo reglamentario, que se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí por los órdenes financiero, económico y de organización.

En el artículo 61 bis, apartado 7, del RIVA se desarrollará esta materia, recogiendo las siguientes consideraciones, además de suprimirse los apartados 4 y 5 y eliminarse las nociones a empresarios y profesionales, sustituyéndolas en todo el artículo por el de entidades que formen parte del grupo:

- Existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 % en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.
- Existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
- Existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.
- La vinculación financiera prima sobre las otras dos, teniendo vis atractiva, al presumirse, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

- Respecto a la delimitación de entidad dominante, si bien se mantiene que deberá tener una participación, directa o indirecta, de más del 50 %, se aclara que deberá ser un control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de dicha participación, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.
- Se prevé expresamente (como había efectuado ya el TJUE en diversas sentencias) que las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales (con una clara alusión a las sociedades mercantiles de mera tenencia de acciones o de participaciones), podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en el apartado Dos del artículo 163 quinquies de la ley para el resto de las entidades dominantes.
- En consonancia con la modificación del artículo 101 sobre la deducción en sectores diferenciados, al que antes se ha hecho alusión, se suprime en el artículo 163 octies.Tres, párrafo segundo, la alusión a lo dispuesto en el párrafo 4.º del artículo 101.Uno de la ley.

En la disposición transitoria única de la Ley 28/2014 se hace referencia a que las entidades que a la entrada en vigor de la ley estuvieran acogidas al régimen especial del grupo de entida-

des que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación podrán seguir acogidas a dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa vigente en la actualidad.

11.7. REGÍMENES ESPECIALES APLICABLES A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN O DE TELEVISIÓN Y A LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

11.7.1. Introducción

Consecuencia de las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y de servicios prestados por vía electrónica es la modificación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales por parte de proveedores no establecidos en la Unión Europea, régimen que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión (régimen exterior a la UE). Se trata de un régimen que tiene carácter opcional, y tiene por objeto la simplificación en la gestión del impuesto, al permitir a los sujetos pasivos no establecidos o sin ningún establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del IVA en cualquier Estado miembro, a liquidar el IVA adeudado por estos servicios a través de un portal web «ventanilla única» en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde se localicen las operaciones o Estado miembro de consumo, por todos los servicios prestados en el ámbito comunitario a destinatarios no empresarios o profesionales.

Junto a este régimen se incorpora uno nuevo, el aplicable a los servicios antes citados prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio comunitario, pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión o interior de la UE), que se aplicará opcionalmente a los empresarios o profesionales que presten los servicios a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede o un establecimiento permanente; puesto que, respecto de las operaciones que se localicen en el Estado miembro donde se encuentren establecidos, se aplicará el régimen general.

Ambos regímenes son recogidos en un mismo capítulo XI, dedicado a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica; cuya denominación, en el ámbito anglosajón, recogida por la AEAT en su página web, es el de «mini one-stop shop» (MOSS), en castellano «mini ventanilla única».

Debe advertirse, finalmente, en esta breve introducción, que los empresarios o profesionales que apliquen estos regímenes deberán tener presentes el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, donde se contienen también diversas reglas que afectan a estos regí-

menes, y que son de aplicación directa y obligatoria. De otra parte, se añade el capítulo IX en el título VIII del RIVA (arts. 61 duodecies a 61 quinquiesdecies), que desarrollan reglamentariamente estos regímenes.

11.7.2. Disposiciones comunes a ambos regímenes especiales

Se establecen en el artículo 163 septiesdecies, para recoger en él la delimitación de algunos conceptos: los de «servicios de telecomunicaciones», «servicios electrónicos» o «servicios prestados por vía electrónica», y «servicios de radiodifusión o televisión», por referencia a los artículos 69 y 70 donde se recogen las reglas de localización de estas prestaciones.

Se reiteran, de otra parte, la delimitación de los conceptos «Estado miembro de consumo» y de «declaraciones-liquidaciones periódicas» aplicables a estos regímenes, recogidos en la anterior regulación del régimen de servicios prestados por vía electrónica.

De otra parte, además de una remisión a la norma reglamentaria para el desarrollo y aplicación de todo lo dispuesto en el capítulo, se regulan como causas de exclusión las que aparecían en el anterior régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, recordando que la decisión de exclusión será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación y que el empresario o profesional podrá darse de baja voluntaria de estos regímenes.

El artículo 61 duodecies del RIVA regula la opción y renuncia a los regímenes especiales y sus efectos; y el artículo 61 terdecies, la exclusión de los regímenes especiales y sus efectos.

11.7.3. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (régimen exterior a la Unión)

El régimen es análogo al vigente sobre servicios prestados por vía electrónica recogido en los actuales artículos 163 bis a 163 quáter, que se derogan.

Por ello, se hará referencia exclusivamente a las novedades que este régimen presenta sobre el anterior, que ahora se regula en los artículos 163 octiesdecies a 163 vicies:

- En cuanto al ámbito de aplicación, la principal novedad radica en que ahora no solo comprende los servicios prestados por vía electrónica, sino también los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, o de televisión. Se mantienen el resto de las condiciones que se exigían para aplicar el régimen: que los destinatarios sean personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal; que los empresarios o profesionales prestadores de los servicios no estén esta-

blecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual; y la aplicación del régimen a todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de la ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros, deban entenderse efectuadas en la Comunidad.

- Respecto de las obligaciones formales para el caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, se mantienen las que se recogen en el régimen actual, con las siguientes novedades:

  – Respecto de la declaración de inicio, modificación o cese, en el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, se indica que la información a facilitar al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá nombre, direcciones postal y de correo electrónico, las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y NIF asignado por la Administración tributaria española.

  – Se recoge que la declaración-liquidación del IVA a presentar por cada trimestre natural por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, no podrá ser negativa.

  – Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas deberá efectuarse en el plazo máximo de 3 años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122 de la LGT. Se advierte que, no obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.

  – Cualquier rectificación posterior de los importes ingresados, que determine un ingreso adicional del impuesto, deberá realizarse haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponda, sin que pueda añadirse o introducirse en otra declaración posterior.

- Respecto de las obligaciones formales para el caso de que el empresario o profesional no establecido en la Comunidad hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en el régimen especial, se mantienen también las que se recogen en el régimen actual, con las siguientes novedades:

  – El ingreso de las cuotas correspondientes a las operaciones que deban tributar en el territorio de aplicación del impuesto deberá efectuarse al tiempo

de presentar la declaración-liquidación trimestral en el Estado miembro de identificación distinto de España.

- Finalmente, en lo que atañe al derecho a la deducción de las cuotas soportadas, si bien con una redacción diferente, se mantiene el sistema de deducciones vigente en el actual régimen especial de servicios prestados por vía electrónica, haciéndose referencia ahora que, en el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas del IVA será el previsto en el artículo 119 de la ley.

11.7.4. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión o interior de la Unión)

Es este régimen el que aparece como totalmente novedoso, si bien toma como modelo el que acabamos de examinar; regulándose ahora en los artículos 163 unvicies a 163 quatervicies.

A) Ámbito de aplicación

El régimen se aplicará al reunirse las siguientes condiciones:

- Pueden acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no establecidos en el Estado miembro de consumo.
- Por los servicios que presten de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos.
- Los destinatarios serán personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal y que estén establecidas en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.
- Conforme a las reglas de localización (art. 70.Uno.4.º y 8.º de la ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros), los servicios deben entenderse efectuados en la Comunidad, siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquel en que el empresario o profesional acogido al régimen tenga establecida la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente.

EJEMPLO 21

De esta forma, podrán acogerse a este régimen todos los empresarios o profesionales que tengan su sede en el territorio de aplicación del impuesto o un establecimiento permanente en el mismo, también los que presten los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, cuando los destinatarios no sean empresarios o profesionales actuando como tal y tengan su domicilio o residencia habitual en el territorio de otro Estado miembro.

Además, se precisan los siguientes conceptos:

- Empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo: todo empresario o profesional que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un establecimiento permanente.
- Estado miembro de identificación: el Estado miembro en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la comunidad, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, al Estado por el que opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente. En este último caso, la opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.
- Los supuestos en los que se considerará a España como Estado miembro de identificación. En consonancia con las dos definiciones anteriores, el legislador nacional determina estos supuestos, que son los siguientes:

  a) En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.

  b) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de

un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro haya elegido a España como Estado miembro de identificación.

Finalmente, en la norma se prevé una exclusión importante: el régimen especial no resultará de aplicación a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo, a los que resultará de aplicación el régimen general del impuesto.

EJEMPLO 22

Un empresario con sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto presta servicios por vía electrónica a otros empresarios o profesionales y a particulares, unos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y otros en distintos Estados miembros o fuera del territorio de la Unión. Este empresario se ha acogido al régimen especial interno de la Unión Europea.

En primer lugar localizaremos las operaciones:

a) Aquellas realizadas a empresarios o profesionales y a particulares establecidos fuera del territorio de la Unión se entenderán realizadas en destino, esto es, en sede del destinatario, por lo que no tributarán por IVA ni en España ni en otro Estado miembro.

b) Por las operaciones localizadas en otros Estados miembros, bien sea a otros empresarios o profesionales o a particulares, a partir del 1 de enero de 2015, en ambos casos se entenderán realizadas en el Estado miembro del destinatario, teniendo en cuenta que: cuando el destinatario sea otro empresario o profesional, se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en las normas (suministro de NIF a efectos de IVA del destinatario, etc.) y, por tanto, el empresario no deberá repercutir IVA alguno, ni español, ni de otro Estado miembro. Ahora bien, cuando el destinatario sea un particular o no sea empresario o profesional actuando como tal, deberá repercutir el IVA del Estado miembro donde se localiza la operación, al tipo correspondiente que figure en la legislación de dicho Estado miembro.

c) Finalmente, las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto a otros empresarios o profesionales y también a particulares se localizarán en este territorio, por lo que el sujeto pasivo deberá repercutir el IVA español.

En cuanto a la forma de declarar todas estas operaciones, deberemos distinguir:

- Las operaciones que tengan como destinatarios a particulares establecidos en otros Estados miembros se declararán a través del régimen especial en la declaración-liquidación trimestral específica que se apruebe para este régimen.

.../...

.../...

- El resto de las operaciones deberá declararse en el modelo 303, trimestral o mensual, que deba presentar el sujeto pasivo, en función de sus obligaciones y de la opción por el sistema de devolución mensual que haya ejercitado, figurando en las siguientes casillas, a expensas de la posible modificación del modelo:

  – Aquellas operaciones sujetas y no exentas que tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales y a particulares, ambos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, figurarán en el apartado de IVA devengado, casillas 1 a 9, al tipo correspondiente, que será el 21 % por regla general.

  – Las operaciones que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales y a particulares establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto (incluidos los establecidos o con residencia en Canarias, Ceuta y Melilla) se declararán en el apartado de información adicional, casilla 61 (operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción), por el volumen de las operaciones (IVA excluido), determinado de acuerdo con las reglas de concreción de la base imponible.

- Las operaciones que tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros, por los que se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo, se declararán también en el apartado de información adicional, casilla 59 (entregas intracomunitarias de bienes y de servicios).

- En cuanto a las operaciones cuyos destinatarios son particulares establecidos en otros Estados miembros, lo lógico será recogerlas solo en el modelo específico aprobado para el régimen, pero no debe olvidarse que en el modelo 303 figura en el apartado de información adicional la casilla 61, antes apuntada, por lo que sería conveniente la precisión del órgano administrativo competente para aclarar esta circunstancia.

B) Obligaciones formales en el caso de que sea España el Estado miembro de identificación del empresario o profesional que preste los servicios acogidos al régimen especial

Estos requisitos formales son análogos a los que se prevén para el régimen exterior de la Unión, si bien en el que ahora examinamos no se hace referencia a los empresarios establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, que quedaban englobados en el régimen exterior de la Unión.

Estas obligaciones serán las siguientes:

- Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica, y exigirá el correspondiente desarrollo reglamentario a fin de concretar los modelos de declaración ajustados a este régimen especial.
- Presentar la declaración-liquidación del IVA, que se ajustará a las siguientes condiciones:

  – Se presentará por vía electrónica obligatoriamente.

  – La periodicidad se corresponde con el trimestre natural; presentándose dentro del plazo de 20 días a partir del final del periodo trimestral.

  – Se presentará independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos.

  – La declaración no podrá ser negativa.

  – Deberá incluir:

    - El NIF asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

    - Por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el IVA que grave la operación, de los servicios acogidos al régimen durante el periodo al que se refiere la declaración.

    - Cantidad global del IVA correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos.

    - El importe total, resultante de la suma de todas las anteriores cantidades, que debe ser ingresado en España.

    - Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere el régimen especial, incluirá la información a que se refieren los puntos anteriores, correspondiente a cada establecimiento permanente, identificado con su NIF individual del impuesto o el número de referencia fiscal de dicho establecimiento y desglosada por cada Estado miembro de consumo.

  – Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicándose el tipo de cambio válido que corresponda al último día del periodo de liquidación; realizándose el cambio siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

  - Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas deberá efectuarse en el plazo máximo de 3 años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122 de la LGT. Se advierte que, no obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.
  - Queda claro que el legislador nacional deberá aprobar el correspondiente modelo de declaración-liquidación en el que deberá recogerse la información anterior, en consonancia con la normativa comunitaria reguladora del régimen, en la que se prevé también el contenido de la declaración-liquidación.

- En cuanto al importe a ingresar por cada declaración-liquidación, se especifican las siguientes condiciones:

  - Se hará referencia a la declaración específica a la que corresponde.
  - Se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria.
  - El plazo para efectuar el ingreso será el mismo que el de presentación de la declaración-liquidación.
  - Cualquier rectificación posterior de los importes ingresados que determine un ingreso adicional del impuesto deberá realizarse haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponda, sin que pueda añadirse o introducirse en otra declaración posterior.
  - Se precisa que el empresario o profesional que considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones, e ingresar, en su caso, el importe del IVA correspondiente a todas las operaciones realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

- Se establecen también obligaciones de registro, en consonancia con las recogidas para el régimen exterior de la Unión:

  - Deberá mantenerse un registro de las operaciones incluidas en el régimen.
  - Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración-liquidación es correcta.
  - El registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

– Se conservará el registro durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

C) Derecho a la deducción de las cuotas soportadas

El sistema de deducciones y devoluciones establecido para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial resulta coherente con los sistemas recogidos en la norma interna y comunitaria, de forma que se coordinan las reglas establecidas en este régimen con las generales previstas en el título VIII de la ley referidas tanto a deducciones como a devoluciones.

De esta forma, se han establecido las siguientes reglas:

- No podrá deducirse cuota alguna en las declaraciones-liquidaciones trimestrales correspondientes a este régimen por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a las prestaciones de servicios acogidas al régimen.
- No obstante lo anterior, los empresarios o profesionales acogidos al régimen que realicen en el Estado miembro de consumo operaciones acogidas al régimen, junto con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes y servicios (que se entiendan realizadas en dicho Estado miembro de consumo) afectas a los servicios acogidos al régimen especial, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes de IVA que deban presentar en dicho Estado miembro de consumo.
- Se reconoce el derecho de los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial para solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas en cada Estado miembro de consumo, a través del sistema de devolución previsto para empresarios establecidos en un Estado miembro por cuotas soportadas en otro Estado miembro.

EJEMPLO 23

De esta forma, un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto que preste servicios electrónicos acogiéndose a este régimen especial, siendo España el Estado miembro de identificación, podrá solicitar la devolución de las cuotas soportadas en cada Estado miembro de consumo por la vía prevista en el artículo 117 bis de la LIVA.

Un empresario establecido en otro Estado miembro que preste servicios electrónicos acogiéndose al régimen especial y siendo el Estado miembro de identificación aquel en que tenga su sede, podrá solicitar las cuotas soportadas en España afectas a las operaciones acogidas al régimen especial por el sistema de devolución previsto en el artículo 119 de la LIVA.

- En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y se destinen a la prestación de los servicios acogidos al régimen especial podrán deducirse a través de las correspondientes declaraciones-liquidaciones conforme el régimen general del IVA, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.

EJEMPLO 24

Cuando un empresario con sede en el territorio de aplicación del impuesto se acoja a este régimen especial, las cuotas soportadas de IVA por bienes y servicios adquiridos en España afectas a las operaciones acogidas al régimen podrán deducirse junto con el resto de cuotas soportadas en España por el conjunto de sus actividades (acogidas al régimen o no) en la declaración-liquidación general (modelo 303) trimestral o mensual que deba presentar a la Hacienda Pública.

- En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas en España afectas a las operaciones acogidas al régimen, bien se localicen estas últimas operaciones en el territorio de aplicación del impuesto o en el de otro Estado miembro, ya que la norma interna, ajustándose a la previsiones formativas comunitarias, establece una previsión expresa de excepción a lo dispuesto en el artículo 119.Dos.2.º de la ley.

EJEMPLO 25

Un empresario establecido en Francia, acogido al régimen especial, siendo Francia el Estado miembro de identificación donde presenta las declaraciones-liquidaciones especiales por este régimen, realiza operaciones de servicios electrónicos a particulares establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. En España ha tenido cuotas soportadas afectas a estas operaciones, pero también las afecta a otras operaciones electrónicas cuyos destinatarios son particulares establecidos en otros Estados miembros distintos de España y Francia.

.../...

.../...

El empresario francés declarará las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto (aquellas cuyos destinatarios son particulares establecidos en este territorio) en la declaración-liquidación trimestral a presentar ante la Administración tributaria francesa por el régimen especial.

Además, podrá presentar la solicitud de devolución de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, por la vía del artículo 119 de la LIVA, y a través de este sistema de devolución la Administración tributaria española procederá a devolver todas las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, tanto las afectas a las operaciones localizadas en este territorio como en otros Estados miembros, a destinatarios no empresarios o profesionales.

11.7.5. Obligaciones de información y formales de los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes especiales

Esta materia se regulará en los artículos 61 quaterdecies y 61 quinquiesdecies del RIVA, en los que se recogen las siguientes obligaciones:

- Deber de presentar una declaración de modificación al Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada al mismo, que deberá presentarse a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio correspondiente. Para el caso de ser España el Estado miembro de identificación, esta declaración se regula en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de la LIVA, en función de uno u otro régimen especial.
- Deber de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del IVA. El precepto reglamentario detalla la información que deberá contenerse en este registro que va desde el Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio [letra a) del art. 61 quinquiesdecies] hasta la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual [letra l)].
- Deber de conservar la información anterior de tal manera que permita su disposición por vía electrónica, de forma inmediata y por cada uno de los servicios prestados, estando disponible tanto para el Estado de consumo como para el Estado de identificación.
- La expedición de la factura, en los casos en que resulte procedente, se determinará y se ajustará conforme con las normas del Estado miembro de consumo.

11.7.6. Formulario de declaración de inicio, modificación o cese, modelo 034

Por Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, se aprobó el formulario 034 de «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el IVA» y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.

Como señala su exposición de motivo, el plazo máximo para la transposición de los nuevos regímenes especiales es el 1 de enero de 2015. No obstante, el artículo 2 del Reglamento (UE) n.º 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, establece que, con la finalidad de facilitar la aplicación de estos regímenes especiales y posibilitar que los servicios prestados a partir del 1 de enero de 2015 queden cubiertos por ellos, debe permitirse que los empresarios o profesionales no establecidos puedan presentar desde el 1 de octubre de 2014 sus datos de registro, de acuerdo con los nuevos artículos 360 o 369 quáter de la Directiva 2006/112/CE, al Estado miembro que hayan designado como Estado miembro de identificación.

Por ello, se aprobó este formulario que permite el registro de los empresarios o profesionales que se acogen a los regímenes especiales previstos en el capítulo 6, secciones 2 y 3, del título XII de la Directiva 2006/112/CE, cuando designen a España como Estado miembro de identificación.

Este formulario debe presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la AEAT, por los empresarios o profesionales que deseen acogerse a cualquiera de los regímenes especiales que venimos examinando.

En concreto, deberán presentar el formulario 034 para declarar el inicio, cualquier modificación, o cese de las operaciones comprendidas en los regímenes especiales:

a) Los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión en el sentido del artículo 358 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, y opten por España como Estado miembro de identificación.

b) Los empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, en el sentido del artículo 369 bis.1) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, y deban optar u opten por España como Estado miembro de identificación.

12. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS Y GESTIÓN DEL IMPUESTO

12.1. Modificaciones en la ley del impuesto

En relación con estos dos títulos de la LIVA, se aprueban con la reforma dos modificaciones a la misma; además de una regla procedimental específica prevista en la disposición adicional única de la Ley 28/2014.

A) La primera de ellas, eminentemente aclaratoria, se refiere a la contabilidad y registros que deben llevar de forma obligatoria los sujetos pasivos del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables, a que se refiere el artículo 164.Uno.4.º de la ley. Ahora se introduce una precisión, y es que esta contabilidad y registros que deben llevar serán los que «se establezcan en la forma definida reglamentariamente», con lo que la regulación reglamentaria de esta materia queda así ajustada al principio de delegación reglamentaria.

B) Respecto de la liquidación del impuesto, en el artículo 167.Dos de la ley se prevé que en las importaciones de bienes el IVA se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

   La previsión anterior se mantiene, y se añade que, respecto a la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación, se podrán establecer reglamentariamente los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

   Con este motivo se modifica la redacción del artículo 74.1 del RIVA. Manteniéndose el párrafo primero (la recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes al IVA y liquidadas por la aduana en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación), se incluyen importantes novedades para desarrollar las nuevas previsiones legales, si bien se acota el ámbito subjetivo de aplicación de este sistema para los empresarios o profesionales que presenten declaraciones-liquidaciones periódicas mensuales. Así:

   - Cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y siempre que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación.

- La opción debe ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.
- Esta opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.
- La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la AEAT, a través de presentación de la correspondiente declaración censal, y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de 3 años.
- Se prevé, como causa de exclusión de este sistema de liquidación, el hecho de que el periodo de liquidación del sujeto pasivo deje de coincidir con el mes natural.
- La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

C) Junto a estas dos modificaciones, en la disposición adicional única de la Ley 28/2014, el legislador recoge unas previsiones específicas para los procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos, en relación con el IVA devengado en las importaciones de bienes.

De esta forma, estos procedimientos pasan a tener las siguientes especialidades, en relación con las generales que la LGT prevé para cada uno de ellos:

- El objeto de estos procedimientos queda limitado en su alcance a la inspección, comprobación, investigación y verificación de datos de las obligaciones tributarias derivadas exclusivamente de las operaciones de importación.
- Específicamente se establece que, en el caso del procedimiento de inspección, este alcance no será susceptible de ser ampliado al amparo del artículo 149 de la LGT.
- Cuando las cuotas liquidadas como resultado de estos procedimientos se refieran a operaciones de importación realizadas por sujetos pasivos acogidos, en el momento de su realización, al sistema de diferimiento regulado en el artículo 167.Dos de la LIVA, antes examinado, el ingreso de aquellas se efectuará mediante el referido sistema de diferimiento.

12.2. OTRAS MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO

En relación con esta materia, se establecen las siguientes modificaciones en el RIVA:

A) Libro registro de facturas recibidas

Se modifica el apartado 5 del artículo 64, para incluir un párrafo, permitiendo el legislador, además del asiento resumen global que comprenda varias operaciones, que pueda ser válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

B) Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa

Era necesaria la adecuación de la norma reglamentaria a la disposición adicional sexta de la LIVA, en la que se regulan legalmente las peculiaridades de estos procedimientos, y es lo que se hace ahora modificando también la disposición adicional quinta del RIVA. Son las siguientes:

- Se autoriza al destinatario para expedir la factura en que se documente la operación y efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el artículo 20.Dos de la LIVA. Asimismo, están facultados a repercutir la cuota del IVA en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.
- El adjudicatario quedará obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del IVA correspondiente a dicha operación, o a sus representantes, que ha ejercido estas facultades, remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquel. Se añade que no será obligatoria dicha comunicación cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el adjudicatario sea el sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.
- La expedición de la factura en la que se documente la operación deberá efectuarse en el plazo a que se refiere el artículo 11 del Reglamento de facturación, tomando como fecha de devengo aquella en la que se dicta el decreto de adjudicación. Dicha factura será confeccionada por el adjudicatario, y en ella se hará constar, como expedidor de la misma, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objetos de la ejecución y, como destinatario de la operación, al adjudicatario.

  Estas facturas tendrán una serie especial de numeración y el adjudicatario, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que sea el

sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la ley del impuesto, remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

- Si bien como regla general es el adjudicatario quien presentará una declaración-liquidación en nombre y por cuenta del sujeto pasivo transmitente, no se aplicará cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el adjudicatario sea el sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.

13. INFRACCIONES Y SANCIONES

Se han recogido con la reforma operada en la Ley 37/1992 tres nuevos tipos de infracción, números 6.º, 7.º y 8.º, a añadir a los cinco que ahora se prevén en el artículo 170 de la ley, cuya finalidad es la lucha contra el fraude fiscal, así como sancionar de forma específica la incorrecta declaración diferida del IVA a la importación previsto ahora en el artículo 167.Dos. De esta forma, se consideran infracciones tributarias:

A) En el artículo 84.Uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la ley, se regula la inversión del sujeto pasivo en las operaciones de entregas efectuadas en ejecución de las garantías constituidas sobre bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecutan las garantías cuando se transmiten los inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente. Conforme al apartado 2 del artículo 24 quáter del reglamento, los destinatarios de estas operaciones deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales (dicha comunicación deberá efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes, de acuerdo con el apartado 5 del art. 24 quáter del reglamento).

   El tipo infractor (núm. 6.º, del art. 170) es la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de la circunstancia de estar actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales, en los términos que se regulan reglamentariamente.

   La sanción a imponer (art. 171, 6.º) será de multa proporcional del 1 % de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

B) El artículo 84.Uno, número 2.º, letra f) de la ley reconoce la inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones; extendiéndose esta inversión del sujeto pasivo cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas. El artículo 24 quáter del reglamento, en los apartados 3 a 6, determina la obligación de los destinatarios de comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten las dos siguientes circunstancias: a) que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales; y b) que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones. En el caso de subcontratistas a contratistas, la comunicación se referirá exclusivamente a la circunstancias previstas en la letra b) anterior.

   El tipo infractor que ahora se crea (núm. 7.º del art. 170) es la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las circunstancias anteriores.

   La sanción a imponer (art. 170, núm. 6.º, de la ley) es la misma que la prevista para el tipo infractor anterior: multa pecuniaria proporcional del 1 % de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

C) Finalmente, en relación con la declaración de las operaciones de importación referidas en el artículo 167.Dos de la ley, que antes se ha expuesto, se crea el tipo infractor (art. 170, núm. 8.º) consistente en la no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación, de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos a que se refiere el precepto anterior.

   La sanción a imponer (art. 171, núm. 7.º) será de multa pecuniaria proporcional del 10 % de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las aduanas correspondientes a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

14. OTRAS MODIFICACIONES RECOGIDAS EN LA LEY 28/2014

14.1. RÉGIMEN DE DEPÓSITO DISTINTO DEL ADUANERO

Como se ha expuesto anteriormente al examinar las exenciones, se ha estructurado el uso de este régimen para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen al

mismo, a los bienes objeto de II. EE. a que se refiere este punto quinto del anexo, a los bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad y a determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la directiva comunitaria, si bien estos cambios entrarán en vigor el 1 de enero de 2016.

En el punto quinto del anexo de la LIVA se regula la definición del RDDA, diferenciando los bienes objeto de II. EE., y los demás bienes. Ahora se añade un supuesto de responsabilidad subsidiaria, de forma que los titulares de los depósitos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de los bienes objeto de II. EE., incluido el gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Unión, a que se refiere la letra a) de este punto quinto. Esta responsabilidad será independiente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito especial del impuesto.

Esta modificación, como se ha expuesto, entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

14.2. REEMBOLSO DEL IVA EN IMPORTACIONES DE BIENES

En la disposición adicional única de la Ley 9/1988, en la redacción dada por la disposición adicional decimotercera de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, se regula el reembolso del IVA en importaciones mediante agentes de aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración tributaria, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

A partir del 1 de enero de 2016 quedará derogada esta disposición adicional.

15. OTRAS MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS

15.1. REGLAMENTO DE FACTURACIÓN APROBADO POR REAL DECRETO 1619/2012, DE 30 DE NOVIEMBRE

Tres son las modificaciones que afectan directamente a esta norma reglamentaria:

A) Entre los supuestos en los que no existe obligación de expedir factura (salvo en los supuestos contenidos en el artículo 2.2, en cuyo caso resulta obligatoria su emisión), se encuentran las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia.

   En concordancia con la reforma técnica de este régimen que antes se ha examinado, se modifica el artículo 3.1 del Reglamento de Facturación para recordar que,

no obstante lo anterior, estos empresarios deberán expedir factura en todo caso por las entregas de inmuebles sujetas y no exentas (ya se ha indicado que estamos ante una operación muy esporádica y no habitual).

B) Contenido de las facturas (art. 6 del reglamento).

Toda factura y sus copias deben contener número y, en su caso, serie. Respecto de esta última, resulta obligatoria la emisión en series específicas en los supuestos previstos en el artículo 6.1 a), añadiéndose ahora dos más, los números 4.º y 5.º:

- Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 84.Uno.2.º, letra g), de la LIVA (nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo recogido en la Ley 28/2014, que entra en vigor el 1 de abril de 2015).
- Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 61 quinquies, apartado 2 del RIVA (relativas al régimen especial del grupo de entidades, por las operaciones intragrupo).

C) Recibo a expedir en caso de operaciones acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (art. 16.1 del reglamento).

Los empresarios o profesionales efectúan el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deben expedir un recibo por dichas operaciones, en el que constarán los datos que se indican en este precepto (serie y número, nombre y apellidos, razón o denominación social completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera), añadiéndose ahora que deberá contener también la indicación de que está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

D) Régimen especial de las agencias de viaje.

Consecuencia de la reforma que el legislador ha realizado de este régimen especial es la modificación del artículo 16.3 del Reglamento de Facturación, suprimiendo las referencias a las facturas expedidas en las que se hacía referencia a una repercusión que no se correspondía con tipo impositivo alguno. De esta manera, en las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar por separado en la factura que expidan la cuota repercutida, y el impuesto deberá entenderse, en su caso, incluido en el precio de la operación. En todo caso, en las facturas en las que se documenten operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá hacerse constar la mención «régimen especial de las agencias de viaje».

En el caso de que la agencia opte por aplicar el régimen general, que puede efectuarse operación por operación, se emitirán facturas normales en las que se contendrán los datos generales sin hacer referencia a indicación especial alguna.

15.2. REGLAMENTO DE GESTIÓN E INSPECCIÓN DE 2007

Como consecuencia de los cambios que se han operado en la LIVA se modifican los artículos 9.3 y 10.2 del Reglamento de Gestión relativos a los fines de la declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (CEPRE) y en la declaración de modificación del mismo.

Respecto de la primera:

- Se elimina, en la letra c), la opción por la aplicación del régimen del criterio de caja.
- Se elimina, en la letra f), la opción por aplicar el margen de beneficio bruto en el régimen especial de las agencias de viaje, que ha desaparecido.
- Se incluye, en la nueva letra o), la finalidad de comunicar la condición de empresario o profesional revendedor de los bienes en los supuestos del artículo 84.Uno.2.º, letra g), de la LIVA.
- Se incluye, en la nueva letra p), la finalidad de optar por la aplicación del diferimiento del ingreso de las cuotas del IVA en las operaciones de importación liquidadas por la aduana.

Respecto de la declaración de modificación del CEPRE, se modifican las siguientes letras:

- Letra d), eliminando también la referencia a la opción por aplicar el margen de beneficio bruto en el régimen especial de las agencias de viaje.
- Se incluye en la letra h), la opción de revocar o modificar la opción por aplicar el diferimiento del ingreso de las cuotas de IVA en las operaciones de importación.

16. ORDEN REGULADORA DEL RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO PARA 2015

En la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Recordemos que, como se ha indicado anteriormente, las limitaciones en las cuantías excluyentes de estos regímenes son aplicables para el ejercicio 2016, y no para el ejercicio 2015.

Respecto del IVA:

- Mantiene la estructura de la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

- Al igual que para el IRPF, mantiene, para 2015, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año 2014.
- En consonancia también con el IRPF, se mantiene para este periodo la reducción sobre la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.
- Los sujetos pasivos que deseen renunciar al régimen o revocar su renuncia para el año 2015 dispondrán para ejercitar dicha opción desde el 30 de noviembre hasta el 31 de diciembre del año 2014. No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural (2015) en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

17. NUEVOS MODELOS

Algunas de las modificaciones que se han apuntado llevan consigo la necesidad de reformar también algunos modelos de declaración-liquidación o de declaraciones censales. Por ello, entre los proyectos de orden que afectan a esta materia se encuentran los siguientes:

- Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, y otra normativa tributaria.
- Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otra normativa tributaria.

TRIBUTACIÓN

PRIMERAS REFLEXIONES DE LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Fernando Borrás Amblar
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE 28 de noviembre), es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. La misma, con un carácter integrador, como lo fue el texto refundido de la LIS, establece la regulación del Impuesto sobre Sociedades para todas las personas jurídicas, manteniendo el régimen fiscal especial establecido en las siguientes leyes:

- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen fiscal de las Cooperativas.
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para las entidades sin fines lucrativos que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la citada norma.
- Ley 11/2009, de 26 de diciembre, para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
- Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, para los partidos políticos.

La Ley 27/2014 está estructurada en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 12 disposiciones finales. La denominación de los nueve títulos es similar a la actual, sin embargo, en la integración de los capítulos y los artículos dentro de ellos, se aprecia una mejor ubicación de los mismos; dando, de esta manera, mejor comprensión de todo el impuesto.

De la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades destacamos lo siguiente:

- El establecimiento de la exención para evitar la doble imposición de dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, en las condiciones que se determinan.
- La consideración de gastos no deducibles a los deterioros de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible y valores representativos de deuda.
- La simplificación de las tablas de amortización.
- El establecimiento de la reserva de capitalización y de la reserva de nivelación, esta última exclusivamente para pymes, como reducciones para la determinación de la base imponible.

Palabras claves: reforma del Impuesto sobre Sociedades y Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

FIRST REFLECTIONS CONCERNING LAW 27/2014, OF NOVEMBER 27, OF CORPORATE INCOME TAX

Fernando Borrás Amblar

Abstract

Law 27/2014, of November 27 (published on BOE November 28), is the new Corporate Income Tax Law. Its inclusive nature, as the precedent consolidated text, establishes the Corporate Income Tax standard regulations for legal entities, but maintaining the special tax regimes set forth in the following Laws:

- Law 20/1990, of December 19, about Cooperatives Tax Regime.
- Law 49/2002, of December 23, of Non-profit entities which comply with the requirements established under Section II of the aforesaid text.
- Law 11/2009, of December 26, of Real Estate Investment Trusts (so-called, SOCIMIS)
- Organic Law 8/2007, of July 4, of political parties.

Law 27/2014 is structured in nine sections, comprising 132 articles, 12 additional provisions, 37 transitional provisions, 1 repealing provision and 12 final provisions. The current denomination of the 9 sections is very similar to the current one; however, the organization of its articles within them is more organized providing a better comprehension of the tax.

With respect to the new Corporate Income Tax Law, the following must be highlighted:

- The exemption to avoid double taxation on dividends and capital gains arising from the sale of shares of both residents and non-resident entities provided certain conditions are met.
- The non-deductibility for tax purposes of securities, fixed, real estate and intangible assets impairments.
- The simplification of amortization tables.
- The creation of a capitalization and alignment reserve (the latter is exclusive for SME), as taxable base reductions.

Keywords: Corporate Income Tax reform and Law 27/2014, of November 27.

Sumario

Modificaciones al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Primeras reflexiones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La misma, con un carácter integrador, como lo fue el texto refundido de la LIS, establece la regulación del Impuesto sobre Sociedades para todas las personas jurídicas, manteniendo el régimen fiscal especial establecido en las siguientes leyes:

- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, para las Cooperativas (disp. final primera).
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para las entidades sin fines lucrativos que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la citada norma (disp. final segunda).
- Ley 11/2009, de 26 de octubre, para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en la citada norma (disp. final tercera).

Nota: Las normas citadas anteriormente han sido objeto de pequeñas modificaciones por la Ley 27/2014, en sus disposiciones finales cuarta, quinta y séptima.

Por último, también se mantiene la siguiente norma:

- Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, para los partidos políticos, que siguen siendo entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en la citada ley orgánica (art. 11.4 de la Ley 27/2014).

Llama la atención que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que deroga el texto refundido de la LIS, contenga pequeñas modificaciones a la citada norma (disp. final sexta).

Por ello, antes de realizar las reflexiones sobre la nueva LIS, nos vamos a referir a las pequeñas modificaciones, al texto refundido de la LIS.

MODIFICACIONES AL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las disposición final sexta de la Ley 27/2014 contiene las siguientes modificaciones al texto refundido de la LIS:

Primera. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se modifica el apartado 6 del artículo 67 del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
Artículo 67.6. En el supuesto de que una **Caja de Ahorros** o una fundación bancaria pierda la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal en un periodo impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 81 de esta ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.	**Artículo 67.6.** En el supuesto de que una fundación bancaria pierda la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal en un periodo impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 81 de esta ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.

La única modificación ha consistido en añadir, en el texto que se modifica, la mención a las «cajas de ahorros», en los supuestos de que pierdan la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal. Tenemos que recordar que el punto 6 del artículo 67 del texto refundido de la LIS fue introducido por la Ley 26/2013, de 27 de diciembre y, por ello, parece que se trata de una corrección de errores, aclaratoria.

Segunda. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, se modifican dos preceptos:

El apartado 13 del artículo 19 del texto refundido de la LIS que hace referencia a la reversión de algunos deterioros de créditos y de las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social.

Los apartados 3 y 4 del artículo 24 del texto refundido de la LIS, que hace referencia a la obra benéfico-social de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

Analicemos cada una de las modificaciones.

a) Modificación del apartado 13 del artículo 19, del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
Artículo 19.13. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los	**Artículo 19.13.** Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los

.../...

Texto modificado	Texto anterior
.../...	
deudores no vinculados con el contribuyente, **no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a)** de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.	deudores no vinculados con el sujeto pasivo, siempre que no les resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.
No obstante, en el caso de contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2014, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites: • **El 50 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.** • **El 25 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.**	
Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán, en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.	Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.

Tenemos que recordar que el apartado 13 del artículo 19 se introdujo en el texto refundido de la LIS por el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Ahora se modifica el precepto, con efectos para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2014. Con ello, obviamente, el texto introducido el 29 de noviembre de 2013 (por el RDL 14/2013) solo tiene vigencia para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 hasta los periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2014.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta número V2212/2014, de 8 de agosto, ha aclarado el contenido del texto inicial.

Las precisiones establecidas en el texto que ahora se modifica son las siguientes:

a) Se introduce que no hay que tener en cuenta los créditos por activos diferidos adeudados por entidades de derecho público.

b) Se aclara que las dotaciones por deterioro de créditos (de deudores no vinculados y no adeudados por entidades de derecho público), son aquellas «cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley». Anteriormente decía «siempre que no resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley». El precepto original y el modificado dicen lo mismo, pero con la redacción actual se aclara el concepto.

   Las empresas pueden tener dotaciones por deterioro de créditos que no sean fiscalmente deducibles, por ello, en el citado ejercicio se realizará un ajuste positivo al resultado contable, y esta circunstancia generará un crédito por activo diferido. Cuando, en un periodo posterior, se produzca la circunstancia para ser deducible fiscalmente, no habrá anotación contable, pero el crédito por activo diferido revertirá mediante un ajuste negativo al resultado contable. Pues bien, si la deducibilidad, en el periodo posterior, se produce como consecuencia de que han transcurrido mas de seis meses por impago de la deuda, es decir, por aplicación del artículo 12.2 a), estos deterioros de créditos no se verán afectados por la limitación establecida en el precepto.

   En este punto, con la redacción originaria, la Consulta V2212/2014 dice lo siguiente: «Cuando el artículo 19.13 del TRLIS establece que no resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2 a) del TRLIS debe entenderse que quedan excluidos de la aplicación del primer precepto señalado todos aquellos activos por impuesto diferido reconocidos en balance cuya deducibilidad se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) del TRLIS.

   Por tanto, lo dispuesto en el artículo 19.13 del TRLIS no es aplicable en relación con aquellos activos por impuesto diferido cuya reversión se produzca por el mero transcurso del plazo de 6 meses. Sin embargo, sí que resultará aplicable al resto

de activos por impuesto diferido cuya reversión se produzca por otras circunstancias, siempre que no queden expresamente excluidos por el citado artículo 19.13 del TRLIS».

Entendemos que el precepto establecido en el artículo 19.13 se aplica a aquellos deterioros de créditos contabilizados (que no sean de menos de seis meses o de deudores no vinculados o a los adeudados por entidades de derecho público), que no fueron gasto fiscalmente deducible en un periodo anterior, y que han dado lugar a la contabilización de un impuesto diferido.

Entre otros créditos cuyo deterioro no es deducible por el artículo 12.2 del texto refundido de la LIS nos podemos encontrar:

- Los que estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- Los garantizados por derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención.
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga.

Por último, aquí nos encontramos todos los deterioros de créditos de las entidades financieras cuya deducibilidad fiscal en un ejercicio impide el artículo 7 del reglamento del impuesto, generando el correspondiente crédito por activo diferido y que, en un ejercicio posterior, son deducibles, sin que su deducibilidad venga por aplicación del artículo 12.2 a).

c) El límite para la integración de los ajustes negativos era, para todas las empresas, el siguiente: «La base imponible previa a su integración y a la compensación de las bases imponibles negativas».

Con la modificación que se introduce se limita, un poco más, la integración en la base imponibles de los ajustes negativos, a los siguientes límites:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCN)	**Límite**
0 ≤ INCN < 20.000.000	BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
20.000 000 ≤ INCN< 60.000.000	50 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
60.000.000 ≤ INCN	25 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.

EJEMPLO

La mercantil ASA contabilizó en ejercicios anteriores aportaciones a fondos de pensiones internos por importe de 14.000.000 euros que, de acuerdo con lo establecido en los artículo 13.1 b) y 14.1 f), no fueron deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, contabilizando, asimismo, el impuesto diferido por importe de 4.200.000 euros (30 % de 14.000.000).

En el ejercicio 2014, satisfizo 7.000.000 euros (la mitad de las aportaciones realizadas) a personas que cumplieron las condiciones establecidas al haberse producido la jubilación de las mismas.

En el ejercicio 2014, la base imponible previa a la integración de las aportaciones a sistemas de previsión social y a la compensación de bases imponibles negativas asciende a 6.500.000 euros. Comentar las incidencias fiscales, teniendo en cuenta que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior fue, respectivamente, de:

10.000.000 de euros.

25.000.000 de euros.

70.000.000 de euros.

Solución

En el ejercicio 2014, en principio, son gastos fiscalmente deducibles los pagos realizados a las personas beneficiarias, es decir 7.000.000 euros, y se tendría que realizar un ajuste negativo. Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.13 del texto refundido de la LIS, se podrán integrar en la base imponible con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta que las cantidades a integrar van a ser distintas según la cifra de negocios del año anterior.

En nuestro caso, las cantidades que se podrán integrar como gasto fiscalmente deducible serían las siguientes:

Importe neto cifra negocios año anterior	Cantidad límite a integrar
Caso A) INCN 10.000.000 €	6.500.000 € (El límite es la BI previa a la integración y a la compensación de las bases imponibles negativas)
Caso B) INCN 25.000.000 €	3.250.000 € (50 % de 6.500.000)
Caso C) INCN 70.000.000 €	1.625.000 € (25 % de 6.500.000)

El resto, en cada uno de los casos, queda pendiente para ejercicios posteriores.

b) Modificación de los apartados 3 y 4 del artículo 24 del texto refundido de la LIS, con el siguiente contenido:

Texto modificado	Texto anterior
24.3. No se integrarán en la base imponible: a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social **que se realicen con cargo al fondo de obra social,** aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones. **No obstante, dichos gastos serán fiscalmente deducibles cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.** b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.	**24.3**. No se integrarán en la base imponible: a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones. b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.
24.4. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias **o, en su caso, los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que, de acuerdo con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias,** podrán reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto. En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 137.3 de esta ley.	**24.4**. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias podrá reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto. En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 137.3 de esta ley.

Las modificaciones efectuadas las hemos resaltado en negrita y obedecen, a nuestro entender, a precisiones técnicas que perfeccionan la norma. Por otra parte, destacamos que el texto mo-

dificado es el mismo que esta integrado en los apartados 3 y 4 del artículo 24 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que se refiere, asimismo, a la «Obra benéfico-social de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias».

Por último, la disposición final octava de la Ley 27/2014 modifica la realización de los pagos fraccionados, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.

La modificación es puntual, y lo que se modifica es el primer párrafo del aparado dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Veamos el texto anterior y el texto modificado.

Texto modificado	Texto anterior
Primer párrafo del apartado Dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Dos. La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para aquellos sujetos pasivos que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios dentro del año 2014 o 2015 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada periodo de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo periodo impositivo. **Quedará excluido del resultado positivo referido el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del periodo impositivo.**	**Primer párrafo del apartado Dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.** Dos: La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para aquellos sujetos pasivos que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios **en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos** dentro del año 2014 o 2015 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada periodo de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo periodo impositivo.

Las modificaciones obedecen a una inclusión técnica, introducida por la Ley 17/2014, en relación con las imputaciones de las quitas y esperas consecuencia de un acuerdo de acreedores, que perfecciona la norma.

Está claro que, a la hora de publicarse la Ley 27/2014, las empresas que iniciaron su periodo impositivo el 1 de enero de 2014 ya han realizado dos pagos fraccionados. Por ello la modificación afectará, en estos casos, exclusivamente, al tercer pago fraccionado del ejercicio 2014.

PRIMERAS REFLEXIONES DE LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades está estructurada en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 12 disposiciones finales, con lo cual, podemos decir que la nueva norma del Impuesto sobre Sociedades tiene menos articulado que el texto refundido de la LIS. La denominación de los nueve títulos es similar a la actual, sin embargo, en cuanto a la integración de los capítulos y los artículos dentro de ellos, se aprecia una mejor ubicación de los mismos; dando, de esta manera, mejor comprensión de todo el impuesto.

Destacamos que el artículo correspondiente a la imputación temporal, en la Ley 27/2014, es el artículo 11 (anteriormente en el TRLIS era el art. 19); la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, en la Ley 27/2014, viene recogida en el artículo 16, posterior al artículo 15, que hace referencia a los gastos no deducibles, ordenando de esta manera la materia de la deducibilidad de los gastos y, por último, la estimación de rentas (que en TRLIS venía recogida en el art. 5) se integra, exclusivamente, para la determinación de la base imponible en el método de estimación indirecta, en el artículo 123, dentro del título de la gestión del impuesto.

Su implantación se prevé para los periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero de 2015.

La entrada en vigor se prevé para periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en la disposición transitoria trigésima cuarta, se establecen medidas temporales aplicables en el periodo 2015, que serán detalladas en cada uno de los preceptos afectados.

Vamos a analizar las novedades de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, con el siguiente esquema:

1. En relación con el hecho imponible.
2. En relación con los contribuyentes.
   - 2.1. Precisión con carácter general.
   - 2.2. Nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.
   - 2.3. Precisiones en materia de exenciones.
3. En relación con la base imponible.
   - 3.1. En materia de imputación temporal.
   - 3.2. En materia de amortizaciones.
   - 3.3. En materia de deterioros.
   - 3.4. En materia de provisiones
   - 3.5. En materia de gastos no deducibles.
   - 3.6. En materia de reglas especiales de valoración.
   - 3.7. En materia de operaciones vinculadas.
   - 3.8. En materia de reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.
   - 3.9. En materia de compensación de bases imponibles negativas.
4. En relación con el tratamiento de la doble imposición, interna e internacional.
5. En relación con incentivos fiscales.
   - 5.1. Creación de la reserva de capitalización, reduciendo la base imponible.
   - 5.2. Creación de la reserva de nivelación de bases imponibles, exclusivamente para pymes.
   - 5.3. En relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
6. En relación con el tipo de gravamen.
7. En relación con los regímenes especiales.
   - 7.1. Regímenes especiales integrados en la Ley 27/2014.
   - 7.2. Régimen de Consolidación fiscal.
   - 7.3. Régimen de fusiones, escisiones, canje de activos y aportaciones no dinerarias y cambios de domicilio fiscal comunitarios.
   - 7.4. Régimen de entidades de reducida dimensión.
   - 7.5. Régimen de determinados contratos de arrendamiento financiero.
8. En relación con la gestión del impuesto.

Veamos las principales modificaciones de acuerdo con el esquema propuesto:

1. En relación con el hecho imponible

Las principales modificaciones son las siguientes:

Primera. Se elimina el artículo 5 del texto refundido de la LIS, que anteriormente se denominaba «Estimación de rentas», y su contenido se integra, dentro del título IX, «Gestión del impuesto», un artículo, el 123 de la Ley 27/2014, denominado «Estimación de rentas en el método de estimación indirecta», dando precisión al concepto, ya que su aplicación solo era posible cuando la Administración determinara la base imponible por el método de estimación indirecta al no llevar contabilidad, o llevarla de manera incorrecta, el obligado tributario.

Recordamos el artículo 5 del texto refundido de la LIS y detallamos el artículo 123 de la Ley 27/2014.

Artículo 5 del TRLIS. *Estimación de rentas.* Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.	**Artículo 123 de la Ley 27/2014.** *Estimación de rentas en el método de estimación indirecta.* Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado.

Segunda. En el artículo 5 de la Ley 27/2014 se incorpora un artículo denominado «Concepto de actividad económica y entidad patrimonial», estableciendo, por una parte, el concepto de actividad económica con carácter general y precisando el concepto en el caso de arrendamiento de inmuebles, en términos muy parecidos a como se establece en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), exigiendo, únicamente, una persona con contrato laboral y jornada completa; por otra parte, se establece el concepto de entidad patrimonial, concepto ya conocido en años anteriores, que había desaparecido de la norma y que, cuando se necesitaba el mismo, se remitía al artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio). De esta manera, no nos sorprende que se establezca en la LIS, nuevamente, que se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

Detallamos parte del artículo 5 de la Ley 27/2014.

Artículo 5. *Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.*

1. **Se entenderá por actividad económica** la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

.../...

.../...

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

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

2. A los efectos de lo previsto en esta ley, **se entenderá por entidad patrimonial** y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

La Ley 27/2014, a lo largo de su articulado, hace mención al hecho de que una entidad tenga la consideración de patrimonial. Destacamos las siguientes referencias:

- El artículo 21.5 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la «Exención para eliminar la doble imposición», establece que la exención de la renta positiva en la transmi-

sión de una entidad, cumpliendo los requisitos de porcentaje y tiempo de tenencia de la participación, no se aplicará a aquella parte de la de la renta derivada de la transmisión de la participación, en una entidad que tenga la consideración de patrimonial. En estos casos, la renta exenta se limita al incremento de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

- El artículo 26.5 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la «Compensación de bases imponibles negativas», se establece que no podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas, en los casos que exista una transmisión de participaciones de una entidad patrimonial y concurran las dos siguientes circunstancias:

  a) Que la mayoría del capital social hubiere sido adquirida por una entidad o conjunto de entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponda la base imponible negativa.

  b) Que las personas o entidades adquirentes hubieran tenido una participación inferior al 25 % en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

- El artículo 101 de la Ley 27/2004, que se refiere a que los incentivos establecidos para empresas de reducida dimensión no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial.
- El artículo 107.1 de la Ley 27/2014, que hace referencia a las «Entidades de tenencia de valores extranjeros», establece que no pueden acogerse a ese régimen especial las entidades que tengan la consideración de patrimonial.

2. En relación con los contribuyentes

2.1. Precisión con carácter general

La Ley 27/2014 denomina «contribuyentes» lo que anteriormente el texto refundido de la LIS denominaba «sujetos pasivos», integrando el término establecido en el artículo 35 de la Ley General Tributaria. Por otra parte, se establece que los contribuyentes de este impuesto se designarán, de manera abreviada e indistintamente por las denominaciones «sociedades o entidades» a lo largo de la ley.

2.2. Nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

- Se establecen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a las sociedades civiles que tengan objeto mercantil. Anteriormente, las sociedades civiles, con y sin

personalidad jurídica, tributaban por el régimen de atribución de rentas establecido en el IRPF. Sin embargo, estos nuevos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (sociedades civiles con objeto mercantil) tributarán en el Impuesto sobre Sociedades para ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016 (disp. trans. trigésima cuarta de la Ley 27/2014). A su vez, la disposición transitoria trigésima segunda establece normas transitorias en relación con las sociedades civiles sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

- Las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil seguirán tributando en el régimen de atribución de rentas establecido en la sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

Dado que las sociedades civiles van a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de periodos que comiencen a partir de 1 de enero de 2016, la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley 27/2014 establece que la letra a) del apartado 1 del artículo 7 de la Ley 27/2014 (que se refiere a los contribuyentes) tendrá la siguiente redacción: «a) personas jurídicas, excepto las sociedades civiles».

2.3. Precisiones en materia de exenciones.

En el artículo 9 de la Ley 27/2014, denominado «Exenciones», se establece en términos similares a como se hacía anteriormente, la exención total, para las entidades que se detallan en el apartado 1 del citado artículo, y la exención parcial, en los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, para las entidades que se detallan, siendo estas las siguientes:

- En el apartado 2 se establece la exención parcial en los términos establecidos en el título II de la Ley 49/2012, de 23 de diciembre, a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.
- En el apartado 3 se establece la exención parcial en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de la ley (arts. 109 a 111), a las entidades que se detallan, en idénticos términos a como se establecía en el texto refundido de la LIS.
- En el apartado 4 se precisa que estarán parcialmente exentos del Impuesto sobre Sociedades los partidos políticos, en los términos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Por último, de una manera clara, en los apartados 2 y 3 del artículo 124 de la Ley 27/2014, denominado «Declaraciones», se establece lo siguiente:

- Apartado 2 del artículo 124: «Los contribuyentes exentos a que se refieren el apartado 1 del artículo 9 no estarán obligados a declarar».

- Apartado 3 del artículo 124: «Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas».

3. En relación con la base imponible

3.1. En materia de Imputación temporal

El artículo 11 de la Ley 27/2014, denominado «Imputación temporal. Inscripción de ingresos y gastos», recoge, con una integración mucho mejor que en texto refundido de la LIS (en esta norma era el art. 19), la materia de imputación temporal de los ingresos y gastos. El citado precepto tiene 13 apartados y las modificaciones establecidas son muchas, convirtiendo el citado precepto en un artículo complicado, artículo que, por otra parte, es fundamental en el Impuesto sobre Sociedades.

Analicemos las distintas modificaciones en cada uno de los apartados.

Criterio general de imputación: El apartado 1 del artículo 11 hace referencia al criterio general de imputación general de ingresos y gastos, siendo este, como anteriormente se establecía, el principio de devengo, de acuerdo con la normativa contable. Aquí ya se producen modificaciones que clarifican aun más, si cabe, el criterio general de imputación temporal. Veamos el apartado 1 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 1 artículo 11. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.	**Apartado 1 artículo 19.** Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Otros criterios de imputación: El apartado 2 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que cualquier otro criterio de imputación temporal, utilizado con carácter excepcional, estará supeditado a la aprobación por parte de la Administración tributaria.

Principio de inscripción contable. Ingresos y gastos contabilizados en periodo distinto de devengo. El apartado 3 del artículo 11 hace referencia al principio de inscripción contable para la deducibilidad de los gastos (tal y como se recogía en el apartado 3 del art. 19 del TRLIS), con excepción, de acuerdo con lo previsto en esta ley, de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. Las modificaciones en relación con el texto recogido en el texto refundido de la LIS son varias. Veamos el apartado 3 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 3 artículo 11. **1.º** No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente **o de forma acelerada.** Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o **de ingresos imputados en las mismas** en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores. **2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen.** **No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable**	**Apartado 3 artículo 19.** No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal **o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancia**s en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- La deducibilidad de los gastos está condicionada a su inscripción contable, ahora se exceptúa, junto a los elementos que sean objeto de libertad de amortización, los que sean objeto de amortización acelerada (fundamentalmente para pymes, recogido en el art. 103 de la Ley 27/2014). No obstante, también se exceptúa el principio de inscripción contable para la deducibilidad de algunos gastos que no están contabilizados, de acuerdo con lo establecido en los artículos de la Ley 27/2014, que detallamos a continuación:
  - Artículo 13.3, para la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite de la veinteava parte de su importe.
  - Artículo 106.7 para la deducibilidad de la parte de cuotas de arrendamiento financiero que correspondan a la adquisición del bien, con el límite del doble (triple para pymes) de la amortización lineal, según tablas de amortización.
- La imputación fiscal de los ingresos contabilizados en un periodo anterior al de devengo en una cuenta de reservas se realizará en el momento de su contabilización. No obstante, hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 17.1, párrafo segundo de la ley, en relación con la variaciones de valor originadas por el criterio del valor razonable, en el que se establece que «Las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias».
- Cambios de criterios contables: Los cargos o abonos a partidas de reservas se integrarán en la base imponible en el periodo impositivo en el que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas relacionados, respectivamente, con ingresos y gastos, devengados y contabilizados en periodos anteriores, siempre que se hubieran integrado en la base imponible en dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos ingresos o gastos contabilizados con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio del criterio contable.

Imputación de operaciones a plazo. El apartado 4 del artículo 11 hace referencia a la imputación de las operaciones a plazo o con precio aplazado, con alguna modificación a como se establecía en el apartado 4 del artículo 19 del texto refundido de la LIS. Veamos el apartado 4 de cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 4 artículo 11. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas	**Apartado 4 artículo 19.** En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas

.../...

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	
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.**	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.

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- 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».
- 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, el párrafo tercero de la disposición transitoria primera establece, en relación con las operaciones a plazo realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, lo siguiente:

Párrafo 3 de la disposición transitoria primera.

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.

Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles. El apartado 5 del artículo 11 establece el criterio fundamental de que si un gasto contabilizado no ha sido fiscalmente deducible, la reversión del mismo no se integrará en la base imponible.

El apartado 5 del artículo 19 del texto refundido de la LIS establecía la imputación temporal de los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. En el artículo 11 de la Ley 27/2014, no recoge la citada imputación temporal, ya que su regulación ha sido establecida en el artículo 14.1 de la citada norma. Veamos el artículo 14.1 de la Ley 27/2014 y el artículo 19.5 del texto refundido de la LIS.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 1 del artículo 14. No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones.	**Apartado 5 artículo 19.** Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles. Asimismo, los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio a que se refiere el párrafo f) apartado 1 del artículo 13 de esta ley, serán deducibles en el periodo impositivo en que se entreguen dichos instrumentos.

Reversión de gastos que hayan sido fiscalmente deducibles y ventas con perdidas y posterior adquisición de los elementos. El apartado 6 del artículo 11 de la Ley 27/2014 mejora la aplicación a como se establecía en el apartado 6 del artículo 19 del texto refundido de la LIS. Veamos cada uno de los preceptos:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 6 del artículo 11. La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.	**Apartado 6 artículo 19.** La reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

.../...

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	
La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos	La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- Se establece, de una manera más clara, que la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible se imputará en la base imponible del periodo imponible en que se produzca la reversión, sea en la entidad que la practicó o en otra vinculada con ella.
- En el caso de transmisiones de elementos patrimoniales con pérdidas y posterior adquisición de los mismos, se aplicará la misma regla. En la Ley 27/2014, ha sido eliminando el plazo de seis meses entre la transmisión y la adquisición que en el texto refundido de la LIS se establecía.

Eliminación de provisiones sin abono a una cuenta de ingresos. El apartado 7 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 9 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que cuando se eliminen provisiones sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiera dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

Rentas imputadas por contratos de segura de vida (*unit linked*). El apartado 8 del artículo 11 de la Ley 27/2014 es idéntico al apartado 10 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, y en él se establece que, en estos caso, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada periodo impositivo.

Imputación de rentas negativas cuando la adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

La introducción en el Impuesto sobre Sociedades, por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, con efectos para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, estableció que el deterioro de las participaciones en el capital o de fondos propios o en los fondos propios de entidades no era gasto fiscalmente deducible, produciendo la integración de la pérdida cuando las participaciones se transmitieran, vino acompañada de dos preceptos:

- Que las rentas negativas obtenidas por la venta de participaciones a entidades del mismo grupo se imputarían cuando las acciones fueran transmitidas a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.

- Que las rentas negativas obtenidas por la transmisión de un establecimiento permanente a entidades del mismo grupo se imputarían cuando el establecimiento permanente fuera transmitido a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejaran de formar parte del grupo.

Estos dos preceptos, con alguna matización, continúan en los apartados 10 y 11 de la Ley 27/2014, pero, además, se añade otro caso en el apartado 9. Veamos cada uno de ellos.

a) El apartado 9 del artículo 11 de la Ley 27/2014 establece lo siguiente:

> **Apartado 9 del artículo 11.**
>
> Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, 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.
>
> No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los periodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

De esta manera, las rentas negativas por transmisiones a empresas del grupo de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, se imputan en el periodo impositivo en el que sean dados de baja o sean transmitidos a terceros ajenos al grupo, o la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, la renta negativa obtenida en la transmisión se imputará en los periodos impositivos que resten de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Este precepto ha sido integrado dado que, como posteriormente veremos, en el artículo 13.2 de la Ley 27/2014 se establece que las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, así como las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, no son deducibles fiscalmente.

b) El apartado 10 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 11 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, es decir, que las rentas negativas obtenidas por la venta de participaciones a entidades del mismo grupo se imputarían cuando las acciones sean transmitidas a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo. Sin embargo, ha sido objeto de una matización, y para ello detallamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 10 del artículo 11. 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 según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, 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. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.** **Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.** Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida, **salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta ley.**	**Apartado 11 artículo 19.** 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 según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos valores 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. Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida.

En relación con las modificaciones introducidas señalamos lo siguiente:

- Que el precepto fue introducido en el texto refundido de la LIS por la Ley 16/2013, de 29 de octubre y, ahora, con una nueva norma, ya es objeto de modificación, precisando lagunas en la norma que han podido ser advertidas.
- Que parece razonable la modificación establecida en cuanto que el importe de la renta negativa se minore en las rentas positivas obtenidas por la transmisión a terceros, pero esto debería producirse en todo caso y no solo cuando el transmitente no pruebe que ha tributado efectivamente, al menos, al 10%. Por otra parte, la minoración de la renta negativa debería tener como límite el importe de la citada renta negativa. Por último, se introduce un concepto indeterminado cual el de la

«tributación efectiva». No obstante debería entenderse por «tributación efectiva» la tributación determinada por tipo efectivo que tributa la sociedad transmitente (obtenido por la división de la cuota liquida entre la base imponible), pero mucho nos tememos que no se interprete la «tributación efectiva» como la tributación al tipo nominal de tributación.

- En relación con los otros dos matices introducidos, es decir, la aplicación del precepto en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero, y que se aplicara el precepto en el caso de extinción de la entidad transmitida, cuando sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley, parecen razonables las modificaciones introducidas.

c) El apartado 11 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 12 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, es decir, que las rentas negativas obtenidas por la transmisión de un establecimiento permanente a entidades del mismo grupo se imputarían cuando el establecimiento permanente fuera transmitido a terceros ajenos al grupo o cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo. Sin embargo, ha sido objeto de una matización, similar a la establecida en el apartado anterior, y para ello detallamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 11 del artículo 11. Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido 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. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.** Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.	**Apartado 12 artículo 19.** Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo. Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente.

Las modificaciones introducidas en este apartado, al ser similares a una de las modificaciones introducidas en el apartado anterior, nos remitimos a los comentarios realizados anteriormente.

Limitación a la integración de las dotaciones por deterioro de deudores no vinculados y no adeudados por entidades de derecho público y las dotaciones por aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferido. El apartado 12 del artículo 11 de la Ley 27/2014 recoge lo establecido en el apartado 13 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, que, recordamos, ha sido objeto de modificación para periodos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2014 en esta misma ley, con alguna precisión técnica, para adaptarlo a la nueva base imponible. Veamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 12, artículo 11. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, **con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.** Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.	**Apartado 13 del artículo 19.** Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1 b) y 14.1 f) de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas. No obstante, en el caso de contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2014, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites: • El 50 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando .../...

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	
	en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros. • El 25 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros. Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán, en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.

La limitación establecida en la Ley 27/2014 se refiere a la integración del ajuste negativo como consecuencia de la deducibilidad de los deterioros de créditos o de las aportaciones a sistemas de previsión social o prejubilación.

De esta manera, se establece que el ajuste negativo se integrará con el límite del 70 % de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Exclusivamente para periodos iniciados en 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta, en su letra h), establece lo siguiente:

> h) Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley se integrarán en la base imponible con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, dicha integración estará sometida a los límites señalados en la letra g) anterior, cuando se den las circunstancias allí establecidas. Dichos límites se aplicarán sobre la base imponible positiva previa a la integración de las referidas dotaciones y a la compensación de bases imponibles negativas.

Los límites establecidos en la letra g) son los que estaban establecidos el ejercicio anterior, siendo estos los siguientes:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCN)	Límite
0 ≤ INCN < 20.000.000	BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
20.000.000 ≤ INCN < 60.000.000	50 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.
60.000.000 ≤ INCN	25 % de la BI previa a su integración y a la compensación de BI negativas.

Imputación de quitas y esperas. El apartado 13 del artículo 11 de la Ley 27/2014, último del citado precepto, es igual al apartado 14 del artículo 19 del texto refundido de la LIS, texto que fue introducido por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre.

3.2. En materia de amortizaciones

El artículo 12 de la Ley 27/2014, denominado «Correcciones de valor: amortizaciones», tiene tres puntos, que se refieren a los siguientes conceptos:

El apartado 1 del artículo 12 de la Ley hace referencia a la deducibilidad fiscal de las amortizaciones, indicándonos, como señalaba el texto refundido de la LIS, que «serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia».

A continuación, como el texto refundido de la LIS señala, se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización establecidos en la tabla que recoge la ley.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

Es decir, similar a lo establecido en el texto refundido de la LIS. La novedad está en que se simplifican las tablas de amortización, estableciendo una sola tabla, en el coeficiente lineal máximo y el periodo máximo de amortización de los elementos, sin especificación de los distintos tipos de actividades de las empresas. En la disposición transitoria decimotercera se establecen los criterios para la aplicación del cambio de tipos que tuvieran algunos elementos patrimoniales. Posteriormente veremos algunos ejemplos.

Para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015 se tiene que aplicar la nueva tabla de amortización establecida en el artículo 12.1 de la ley. En la disposición transitoria decimotercera se establecen los criterios para aplicar la nueva tabla para elementos adquiridos con anterioridad.

El apartado 2 del artículo 12 de la Ley se refiere al inmovilizado intangible con vida útil definida, y señala que se amortizará atendiendo a la duración de la misma.

La Ley 27/2014 no indica ninguna matización para los inmovilizados intangibles adquiridos a sociedades de un mismo grupo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio.

La disposición transitoria trigésima quinta hace referencia al régimen fiscal aplicable a los activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 y dice lo siguiente:

Disposición transitoria trigésima quinta. *Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

El régimen fiscal establecido en los artículos 12.2 y 13.3 de esta ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De esta manera, a los inmovilizados intangibles de vida útil definida, adquiridos a entidades de un mismo grupo con anterioridad a 1 de enero de 2015, no les será de aplicación el régimen fiscal establecido en el artículo 12.2 y, por ello, no se podrán amortizar atendiendo a la duración de la misma.

El apartado 3 del artículo 12 de la Ley hace referencia a los supuestos en que se puede aplicar la libertad de amortización. La ley mantiene, en los mismos términos, cuatro de los supuestos establecidos en el apartado 3 del artículo 11 del texto refundido de la LIS, recoge, además, un nuevo supuesto de libertad de amortización, y elimina otro de los establecidos. Veamos cada uno de los preceptos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Supuestos de libertad de amortización: (art. 12.3).	**Supuestos de libertad de amortización: (art. 11.3).**
a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.	a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un periodo de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.	**b) Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97.** c) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un periodo de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.	d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.	e) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria. Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de aquella.
e) **Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.** Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.	

Como podemos observar, se añade como nuevo supuesto de libertad de amortización, para todas la empresas, «los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo» y se elimina el supuesto de los activos mineros. No obstante, en el capítulo VIII del título VII de la Ley 27/2014 (arts. 90 a 94) se recoge el «Régimen especial de la minería» y en el artículo 90 se recogen los supuestos de libertad de amortización, para las citadas entidades, en los mismos términos que recogía el texto refundido de la LIS.

La modificación más importante ha sido el cambio absoluto de las tablas de amortización (agrupadas en 10 divisiones, y estas en agrupaciones de actividad, y posteriormente en grupos, con una tabla para elementos comunes, con un total de mas de 600 referencias a elementos amortizables) por una, podemos decir, «tablilla» (con únicamente 33 referencias), supone una gran simplificación.

A partir del 1 de enero de 2015, se tienen que aplicar los coeficientes establecidos en la nueva tabla de amortización. El régimen transitorio de la aplicación de la misma viene recogido en la disposición transitoria decimotercera; y destacamos lo siguiente:

Primero. Los elementos que coincidan en los coeficientes de amortización de ambas tablas aplicarán la nueva tabla de amortización, aplicando el mismo coeficiente, y el mismo método de amortización.

Segundo. Los elementos que en los coeficientes de amortización de ambas tablas no coincidan aplicarán la nueva tabla de amortización y los elementos se amortizarán durante los periodos que resten de vida hasta completar la vida útil, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Tercero. En el caso de que las entidades estuvieran aplicando un método de amortización distinto del lineal y, en aplicación de la nueva tabla de amortización, al elemento le correspondiera un plazo de amortización distinto, podrán aplicar el método de amortización lineal en el periodo que reste para completar su nueva vida útil, sobre el valor existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Cuarto. Para los elementos adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y 31 de diciembre de 2004, el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las nuevas tablas se multiplicará por 1,1.

Quinto. Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que haya resultado de aplicación la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según las distintas redacciones de la misma, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

Por otra parte, en los periodos 2015 y siguientes hay que tener en cuenta que tiene que revertir la limitación establecida, para los ejercicios 2013 y 2014, del gasto fiscal por amortización para empresas que tributen en el régimen general, al 70 % de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, que fuera fiscalmente deducible de acuerdo con los artículos 11.1, 11.4, 111, 113 y 115 del texto refundido de la LIS, establecidos por el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre [norma en vigor por la letra z) de la disp. derog.].

En relación con este último apartado, también tendremos que tener en cuenta el apartado 1 de la disposición transitoria trigésima séptima, que establece una deducción de la cuota integra del 5 % (2 % para periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015) de las cantidades que se integren en la base imponible del periodo impositivo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos 2013 o 2014. El apartado 1 de la disposición transitoria trigésima séptima establece lo siguiente:

Disposición transitoria trigésima séptima. *Deducción por reversión de medidas temporales.*

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 por ciento 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 por ciento en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

EJEMPLO 1

Una entidad que se dedicaba a las artes gráficas, que tributaba en el régimen general del impuesto, adquirió unas matrices de máquinas de componer el 2 de enero de 2013 por importe de 100.000 euros. El porcentaje máximo establecido en las tablas antiguas (Grupo 472) era del 20 %. El porcentaje establecido en la tabla del artículo 12.1 de la Ley 27/2014 es del 33 %. La mercantil realiza las amortizaciones por el método lineal al máximo porcentaje establecido en las tablas. Determinar la amortización máxima en el ejercicio 2015 y la deducción en la cuota íntegra de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésimo séptima de la Ley 27/2014.

Solución

Las amortizaciones contabilizadas y fiscalmente deducibles en los ejercicios 2013 y 2014 habrían sido las siguientes:

.../...

.../...

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible
2013	20.000	14.000	6.000
2014	20.000	14.000	6.000

A 1 de enero de 2015, nos encontramos con los siguientes datos:

Valor neto fiscal	72.000
Nueva vida útil	3 años

Nota: La vida útil es la resultante de acuerdo con el porcentaje máximo de amortización.

Como han transcurrido ya dos años, en 2015, podrá amortizar toda la cantidad pendiente, es decir los 72.000 euros.

Por otra parte, de acuerdo con la disposición transitoria trigésimo séptima, tendrá una deducción de la cuota íntegra de 240 euros (2 % de 12.000).

Nota: Esta deducción de la cuota íntegra se debe a la diferencia de tipos de gravamen de los ejercicios 2013 y 2014 (30 %) en relación al tipo de gravamen del ejercicio 2015 (28 %).

EJEMPLO 2

Una mercantil que tributa en el régimen general del impuesto, dedicada a remolque en telesillas, adquirió, en enero de 2012, cables para los telesquís por importe de 1.000.000 euros. El porcentaje máximo establecido en las tablas antiguas (Grupo 724) era del 20 %. El porcentaje establecido en la tabla del artículo 12.1 de la Ley 27/2014 es del 7 %. La mercantil realiza las amortizaciones por el método lineal al máximo porcentaje establecido en las tablas. Determinar la amortización máxima en los ejercicios 2015 y siguientes y la deducción en la cuota íntegra de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésimo séptima de la Ley 27/2014.

Solución

Las amortizaciones contabilizadas y fiscalmente deducibles en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 habrían sido las siguientes:

.../...

.../...

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria deducible
2012	200.000	200.000	–
2013	200.000	140.000	60.000
2014	200.000	140.000	60.000

A 1 de enero de 2015, nos encontramos con los siguientes datos:

Valor neto fiscal	520.000
Nueva vida útil	14,28 años

Nota: La vida útil es la resultante de acuerdo con el porcentaje máximo de amortización.

En este caso tiene dos opciones de amortización:

Opción a) Amortizar el total neto fiscal pendiente, es decir los, 520.000 euros, en 11,28 años (dado que de la nueva vida útil ya han transcurrido 3 años, es decir, cada año 46.099,29 €).

En este caso, tendría las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

2015	212,76 (2 % de 10.628,29)
2016 y siguientes	531,91 (5 % de 10.628,29)

(10.628,29 € es la amortización en 11,28 años de 120.000).

Opción b) Amortizar 400.000 euros en 11,28 años y 120.000 euros en 10 años.

En este caso, tendría las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

2015	240 (2 % de 12.000)
2016 y siguientes	600 (5 % de 12.000)

3.3. En materia de deterioros

En el artículo 13 de la Ley 27/2014, se establecen las limitaciones a la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de los elementos patrimoniales.

En el apartado 1 del artículo 13 se establece la deducibilidad fiscal de los deterioros de valor de los créditos por posibles insolvencias, en los mismos términos que estaba establecido en el texto refundido de la LIS.

En el apartado 2 del artículo 13 se establece la no deducibilidad de las siguientes pérdidas por deterioro:

a) La pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

> Las pérdidas por deterioro de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, de valores representativos de la participación en el capital y de valores representativos de deuda no son deducibles.

De esta manera, se amplía, de una manera casi total, la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro de elementos del activo, con exclusión de las partidas a cobrar y de las existencias.

Asimismo, establece que las pérdidas por deterioros anteriores serán deducibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 27/2014. El citado precepto se refiere a efectos de la valoración contable diferente a la fiscal y reproduce lo que establecía el artículo 18 del texto refundido de la LIS. Con ello, podemos decir que los deterioros contabilizados que no han sido deducibles producen una valoración contable de los elementos patrimoniales inferiores a su valoración fiscal y, cuando los mismos se transmitan, o en la medida en que se fueran amortizando, revertirá el gasto contable por deterioro que no fue deducible.

Por último, tenemos que mencionar que la disposición transitorias 15 de la Ley 27/2014 hace referencia al régimen transitorio de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda y, la disposición transitoria 16 de la Ley 27/2014 hace referencia a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios o de rentas negativas obtenidas en el extranjero por establecimientos permanentes en periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

En el apartado 3 del artículo 13 se establece que será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Limitaciones para el 2015. En relación con las deducciones por estos conceptos para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta nos dice lo siguiente:

a) Las deducciones correspondientes al fondo de comercio están sujetas al límite anual máximo de la centésima parte de su importe.

b) La deducción correspondiente al inmovilizado intangible de vida útil indefinida que no tenga la consideración de fondo de comercio está sujeta al límite anual de la cincuentava parte de su importe.

En definitiva, después de decirnos que no serán deducibles los deterioros del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, precisa que sí serán deducibles, con el límite de la veinteava parte de su importe, el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, creando confusión en cuanto a la deducibilidad del fondo de comercio.

Actualmente podemos decir que el fondo de comercio no se amortiza sistemáticamente, pero debe estar sometido a una valoración anual mediante un test de deterioro. Si el test de deterioro determina que el valor contabilizado del fondo de comercio es superior, se contabilizará el deterioro correspondiente. Con base en ello, según el artículo 13 de la Ley 27/2014, el gasto contabilizado por el deterioro del fondo de comercio no será fiscalmente deducible, y solamente será deducible la veinteava parte de importe.

Por otra parte, tenemos que referirnos a la modificación existente en la normativa mercantil en el artículo 152.16 del anteproyecto de la Ley del Código Mercantil en el que se establece lo siguiente:

> «1. El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso y no será objeto de amortización si su vida útil es indefinida. En caso contrario, se amortizará en su vida útil. El fondo de comercio se someterá al menos anualmente a la comprobación del deterioro de valor si su vida útil es indefinida o supera los diez años.
>
> 2. Cuando la vida útil del fondo de comercio no pueda estimarse de manera fiable, se amortizará en un plazo de diez años y se someterá a la comprobación del deterioro del valor solo si existen indicios de que el activo pudiera estar deteriorado».

De esta manera, si el texto del anteproyecto sigue adelante, nos encontraremos con que el fondo de comercio podrá ser considerado como inmovilizado intangible de vida útil definida o indefinida. Si se considera que es de vida útil indefinida, no se amortizará, pero si se considera que es de vida útil definida, será objeto de amortización en su vida útil.

En cualquier caso, de acuerdo con la normativa de la Ley 27/2014, el deterioro contabilizado del fondo de comercio, por la comprobación anual del valor del mismo, no será fiscalmente deducible.

Por último, tenemos que recordar que la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley 27/2014 se refiere al régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015, y dice lo siguiente:

> **Disposición transitoria trigésima quinta.** *Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.*
>
> El régimen fiscal establecido en los artículos 12.2 y 13.3 de esta ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De esta manera, a los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, adquiridos a entidades de un mismo grupo con anterioridad a 1 de enero de 2015, no les será de aplicación el régimen fiscal establecido en el artículo 13.3 de esta ley.

Por último, tenemos que hacer referencia al fondo de comercio financiero. La deducibilidad del fondo de comercio financiero de valores extranjeros estaba regulada en el artículo 12.5 del texto refundido de la LIS. El citado precepto fue objeto de varias modificaciones, por la consideración del mismo como ayuda de Estado, hasta dejarlo, exclusivamente, para una serie de valores extranjeros adquiridos en unas determinadas fechas. En este punto precisamos:

a) Que la disposición transitoria decimocuarta mantiene la deducibilidad del fondo de comercio financiero para adquisiciones de valores extranjeros en los mismos términos que anteriormente se establecía con las limitaciones temporales y según la residencia de la entidad que, en resumen, es el siguiente:

Residencia de la entidad	Fecha de adquisición
EN PAÍSES MIEMBROS DE LA UE	Desde 01-01-2002 a 21-12-2007
	Desde 21-12-2007 respecto a adquisiciones relacionadas con una obligación irrevocable convenida antes de 21-12-2007.
EN PAÍSES NO MIEMBROS DE LA UE	Desde 01-01-2002 a 21-12-2007
	Desde 21-12-2007 respecto a adquisiciones relacionadas con una obligación irrevocable convenida antes de 21-12-2007.
	Desde 21-12-2007 a 21-05-2011, de adquisiciones que confieran mayoría en fondos propios, cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la Decisión de 12-01-2011.

Limitaciones para el 2015. En relación con las deducciones por estos conceptos para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta nos dice que la deducción de la diferencia a que se refiere la disposición transitoria cuarta en relación al fondo de comercio está sujeta al límite anual de la centésima parte de su importe.

b) Que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014 ha anulado las decisiones de la Comisión que declararon ilegal la amortización del fondo de comercio financiero del Impuesto sobre Sociedades, establecidas en el artículo 12.5 del texto refundido de la LIS.

3.4. En materia de provisiones

El artículo 14 de la Ley 27/2014 es similar al artículo 13 del texto refundido de la LIS. Sin embargo, destacamos dos precisiones que clarifican la materia del gasto fiscal por provisiones, siendo estas las siguientes:

Primera. Visión conjunta de las provisiones y fondos de pensiones y contingencias análogas.

En relación con provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las establecidas en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, se establece su no deducibilidad y el mismo artículo dispone que estos gastos serán deducibles en el periodo en que se abonen las prestaciones.

Por otra parte, en el punto siguiente del precepto se establece que no serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación indefinida. A continuación se establece la deducibilidad de las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, así como las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones que cumplan los siguientes requisitos:

a) Imputación a las personas que se vinculen las prestaciones.

b) Transmisión de forma irrevocable del derecho a la percepción de las prestaciones futuras.

c) Transmisión de la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Segunda. En relación con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados.

Se establece su no deducibilidad cuando se satisfagan en efectivo. Sin embargo, cuando se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán deducibles cuando se produzca la entrega.

3.5. En materia de gastos no deducibles

El artículo 15 de la Ley 27/2014 no tiene apartados, como tenía (tres) su antecedente, el artículo 14 del texto refundido de la LIS, y detalla, en diez letras [letras a) a la j)] los supuestos que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, siendo las novedades más importantes establecidas en al artículo 15 de la Ley 27/2014 las siguientes:

Primera. Precisión del concepto de «retribución de los fondos propios» como gasto fiscalmente no deducible. De esta manera, se establece:

- Que tienen la consideración de «fondos propios» la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades con independencia de su consideración contable.
- Que los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades, según el artículo 42 del Código de Comercio, tienen la consideración de retribución de fondos propios.

Segunda. Limitación a la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes y proveedores. Se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes o proveedores hasta el 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, siempre sometidas a las reglas de registro, justificación e imputación temporal.

Tercera. Retribución a los administradores.

Se precisa que no son donativos o liberalidades, y por ello serán gastos deducibles las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de lata dirección, u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

Cuarta. Se indica que no son gastos deducibles los derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Quinta. Se precisa que no son gastos deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %.

Por otra parte, en el artículo 16 de la Ley 27/2014, que hace referencia a la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, se precisa la limitación de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades.

En estos casos, los gastos financieros se deducirán con el límite del 30 % del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los cuatro años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII (régimen especial de reestructuraciones empresariales). Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite de los gastos financieros generales de la entidad.

3.6. En materia de reglas especiales de valoración

La materia de la regla general y las reglas especiales de valoración viene establecida en al artículo 17 de la Ley 27/2014. Recordemos que en el texto refundido de la LIS era el artículo 15 el que contenía las reglas de valoración general y las reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias. Las novedades más importantes establecidas en el artículo 17 de la Ley 27/2014 son las siguientes:

Primera. En relación con las operaciones de fusión y escisión total o parcial.

La regla general de valoración de los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de una fusión y escisión total o parcial, los elementos patrimoniales aportados y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, que es la establecida en el capítulo VII del título VII de esta Ley 27/2014 (arts. 76 a 89 del Régimen especial de reestructuraciones empresariales).

Con ello, la regla general de valoración de los elementos transmitidos por operaciones de fusión o escisión, es el valor histórico fiscal que tenían en sede de las entidades transmitentes.

Como luego veremos, el régimen especial se configura en la ley, como el régimen general de todas las operaciones de reestructuración. No obstante, matiza el precepto que en caso de no resultar aplicable el régimen especial se valorarán, tal y como indica en artículo en los apartados siguientes, por su valor de mercado.

Segunda. Efectos de la valoración a valor de mercado:

En el apartado 5 del artículo 17, nos indica que en las operaciones societarias que se valoren de acuerdo con este artículo, las sociedades transmitentes integrarán en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. Recordamos que en el artículo 15 del texto refundido de la LIS, los que se integraban en la base imponible eran la diferencia entre los elementos transmitidos y su valor contable.

Tercera. Desaparece la corrección monetaria del antiguo artículo 15.9 del texto refundido de la LIS, que se aplicaba a las transmisiones de elementos patrimoniales del activo fijo o de los que estuvieran calificados como activos no corrientes mantenidos para la venta que tengan la naturaleza de bienes inmuebles.

En la Ley 27/2014, desaparece la corrección monetaria, que se aplicaba a las transmisiones de elementos patrimoniales del activo fijo o de los que estuvieran calificados como activos no corrientes mantenidos para la venta que tengan la naturaleza de inmuebles.

3.7. En materia de operaciones vinculadas

El artículo 18 de la Ley 27/2014 recoge la regulación de las operaciones vinculadas. Se ha convertido en un artículo largo, muy largo, que ha recogido muchos de los preceptos que anteriormente estaban en el reglamento, y que, algunos de los mismos, habían sido declarados nulos, por extralimitación del texto reglamentario.

Las novedades más importantes que se incorporan en al artículo 18 de la Ley 27/2014 son las siguientes:

Primero. En relación con el perímetro de la vinculación:

Se restringe el perímetro de la vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando fijado en el 25 % de participación (anteriormente era el 5 %). La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Segundo. En relación con la documentación y su mantenimiento.

En relación con la documentación específica que tienen que elaborar las entidades afectadas, se precisa que tendrán un contenido simplificado aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

Por otra parte, se recogen en el precepto legal aquellas operaciones a las que en ningún caso resultara aplicable el contenido simplificado. Asimismo, se detallan en el texto legal algunas operaciones a las que no será exigible la documentación específica.

Tercero. En relación con la determinación del valor de mercado.

Se elimina la jerarquía de los métodos en la valoración de operaciones vinculadas y se admiten, adicionalmente, con carácter subsidiario, otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.

Cuarto. Prestación de servicios de un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada.

Se establece en el texto legal lo establecido anteriormente en el reglamento en cuanto que el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el de mercado, en el caso de que se cumplan una serie de requisitos.

Quinto. Precisión para contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero.

En el apartado 8 del artículo 18 se establece la siguiente precisión:

Punto 8 del artículo 18.

En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

Sexto. Se establece el tratamiento que tendrá la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, y, en particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad.

Se establece en el punto 11 del artículo 18 lo que anteriormente estaba integrado en el artículo 21 bis del reglamento y que fue declarado nulo por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014.

De esta manera, con carácter particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad, en resumen, se incorpora a la ley lo siguiente:

Cuando la diferencia fuera a favor del socio o partícipe, tendrá la calificación que se detalla para cada una de las partes:

	Calificación para el socio	**Calificación para la sociedad**
Por la parte que corresponda con la participación en la entidad.	Participación en beneficios.	Retribución de fondos propios.
Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad.	Utilidad percibida por la condición de socio.	

Cuando la diferencia fuera a favor de la sociedad, tendrá la calificación que se detalla para cada una de las partes:

	Calificación para la sociedad	Calificación para el socio
Por la parte que corresponda con la participación en la entidad.	Aportación de socio.	Aumento del valor de la participación.
Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad.	Renta.	Liberalidad.

Por último, se establece que no se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. La restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Séptimo. Regulación reglamentaria.

En el punto 12 del artículo 18 de la ley, se establecen de una manera clara las normas de la materia reglamentaria de la comprobación de las operaciones vinculadas.

Octavo. En materia de sanciones.

Se modifica el régimen sancionador, siendo, el incorporado en la Ley 27/2014, menos gravoso.

Noveno. Efectos de la valoración a valor de mercado en otros impuestos.

El apartado 14 del artículo 18 de la Ley 27/2014 establece lo siguiente:

> **Apartado 14 del artículo 18.**
> El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario.

3.8. En materia de reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles

El artículo 23 de la Ley 27/2014 reproduce el artículo 23 del texto refundido de la LIS, que fue objeto de modificación por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, con alguna modificación técnica. Detallamos a continuación ambos textos.

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Artículo 23. *Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.* **1.** Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste. b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario. c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas. d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos. e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.	**Artículo 23.** *Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.* **1.** Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste. b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario. c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos. d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos. e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión. .../...

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	
Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.	Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
2. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 12.2 o 13.3 de esta ley, en su caso, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.	**2.** En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 o 12.7 de esta ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. **No obstante, en el caso de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos**.
3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta ley.	**3.** Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta ley.
4. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.	**4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, las operaciones que den lugar a la aplicación de lo dispuesto en este artículo estarán sometidas a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de esta ley.**
	.../...

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	
5. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado. La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.	**5.** En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.
6. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.	**6.** A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado. La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.
	7. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado. La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.
	.../...

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	
La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.	La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad. Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado. **8. La aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 de este artículo es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 42 de esta ley.**

Las modificaciones, en el texto de la Ley 27/2014, son por omisiones a lo que se establecía anteriormente, siendo estas las siguientes:

- La reducción se aplica a todos los activos intangibles, estén o no reconocidos en el balance.
- Desaparece la obligación de documentar las operaciones en el caso de que las entidades tributen en el régimen de consolidación fiscal.
- Se elimina la referencia a la incompatibilidad con la deducción por reinversión, ya que este incentivo fiscal ha desaparecido de la nueva norma.

La disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014 hace referencia a las cesiones de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan celebrado con anterioridad a la Ley 14/2014, de 27 de septiembre, que se regirán por la anterior normativa establecida en el texto refundido de la LIS.

3.9. En materia de compensación de bases imponibles negativas

El artículo 26 de la Ley 27/2014 regula la compensación de las bases imponibles negativas, siendo las novedades más importantes las siguientes:

Primera. Las bases imponibles negativas se podrán compensar en un futuro sin límite temporal.

La disposición transitoria vigésimo primera precisa que las bases imponibles negativas pendientes de compensación, al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos siguientes.

Segunda. Solo se podrá compensar el 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 euros.

La limitación a la compensación no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

El límite no se aplicará en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte aplicable el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

En relación con el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésimo cuarta establece lo siguiente:

- La limitación establecida en el apartado 1 del artículo 26 no se aplicará.
- La limitación para periodos impositivos iniciados dentro del año 2015 será la siguiente:

Importe neto de cifra negocios 12 meses anteriores (INCN)	**Límite**
0 ≤ INCN < 20.000.000	Sin límite.
20.000.000 ≤ INCN < 60.000.000	50 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.
60.000.000 ≤ INCN	25 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

En relación con el ejercicio 2016, la disposición transitoria trigésima sexta establece que, con efectos para los periodos impositivos que se inicien en el año 2016, los límites establecidos en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26 de esta ley serán del 70 % en los términos establecidos en el citado precepto.

Tercera. Se mejora la redacción en cuanto a la limitación a la compensación de bases imponibles negativas en empresas que no realizaban una actividad económica.

Recordemos el punto 2 del artículo 25 del texto refundido de la LIS y el punto 4 del artículo 26 del la ley:

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
Apartado 4 del artículo 26. «No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurran las siguientes circunstancias: a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias: 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición; 2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.	**Apartado 2 del artículo 25.** La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizada por cualquier título, correspondientes a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurran las siguientes circunstancias: a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa. b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social. .../...

Texto Ley 27/2014	Texto TRLIS
.../...	
3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley. 4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta ley.	

Cuarta. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribe a los 10 años. Transcurrido el plazo de los 10 años, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil (apartado 5 del art. 26).

En relación con este punto, la disposición adicional octava de la Ley 27/2014 establece, como facultad de comprobación de la Administración tributaria, que lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma, en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

4. En relación con el tratamiento de la doble imposición, interna e internacional

Esta materia es la que produce, a nuestro entender, la mayor modificación en la nueva LIS, y requiere de tiempo suficiente para realizar su análisis y su integración con el resto del impuesto. Se recoge en el artículo 21 de la Ley 27/2014.

La nueva regulación se asimila, un poco, a la exención de los dividendos percibidos y de beneficios obtenidos en la transmisión de acciones de entidades residentes en el extranjero, que estaba regulado en el artículo 21 del texto refundido de la LIS. Las principales características de su regulación son las siguientes:

Primero. Se establece el régimen de exención para los dividendos percibidos y para los beneficios obtenidos en la transmisión de acciones o participaciones, tanto de las acciones de entidades españolas como de las extranjeras, con los matices que se indicarán a continuación:

- Los requisitos para la exención de los dividendos y para la exención en los beneficios en la transmisión de entidades españolas son los siguientes: Tener al menos el

5%, o que el importe de las acciones o participaciones sea superior a 20.000.000 de euros y que se posean de manera interrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o que se mantenga durante el tiempo necesario para completar el año.

- En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos en el capital de entidades en más del 70% de sus ingresos, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados anteriormente.
- Los requisitos para la exención de los dividendos y beneficios en la transmisión de entidades extranjeras son, además de los anteriores, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades de España a un tipo nominal de, al menos, el 10% en el ejercicio en que se hubieran obtenido los beneficios.
- Destacamos que, en ningún caso, se exige que la actividad de la entidad que reparte los dividendos tenga que desarrollar una actividad empresarial, como anteriormente se establecía para la exención de los dividendos y rentas obtenidas en el artículo 21 del texto refundido de la LIS.

Segundo. La exención no se aplicará a los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Tercero. La exención tampoco se aplicará a las rentas derivadas de las transmisiones de participaciones de entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, limitando la exención al incremento neto de beneficios no distribuidos generados en la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

Cuarto. No existe la exención y tampoco existe la deducción por doble imposición interna para dividendos en el caso de que se tenga un porcentaje inferior al 5% o de que el precio de adquisición fuera inferior a 20.000.000 de euros, que, recordamos, anteriormente, era del 50%.

Quinto. En el caso de dividendos percibidos de acciones del extranjero, se mantiene la deducción por doble imposición jurídica y la doble imposición económica, tal y como se establece en el texto refundido de la LIS. Por supuesto, el régimen de exención es incompatible con la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional establecidas en los artículos 31 y 32 de la Ley 27/2014.

Sexto. En el caso de que se obtenga una renta negativa en la transmisión de las participaciones, se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de

la entidad participada a partir del periodo impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención establecida en el artículo.

Séptimo. En ningún caso se aplicará la exención cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Octavo. La disposición adicional primera de la Ley 27/2014 establece restricciones a la exención por doble imposición de dividendos en los siguientes términos:

Disposición adicional primera. No tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 21 de esta ley:

a) Los beneficios distribuidos con cargo a las reservas constituidas con los resultados correspondientes a los incrementos de patrimonio a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.
b) Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios correspondientes a rendimientos bonificados de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, y de rendimientos procedentes de sociedades acogidas a la bonificación establecida en el artículo 19 de la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, y en la Disposición adicional quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, o de entidades a las que sea aplicable la exención prevista en las normas forales 5/1993, de 24 de junio, de Vizcaya, 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, y 18/1993, de 5 de julio, de Álava.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, y en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Noveno. La disposición adicional vigésima tercera establece el régimen transitorio de las deducciones para evitar la doble imposición interna.

5. En relación con incentivos fiscales

5.1. Establecimiento de una reducción de la base imponible por la creación de la reserva de capitalización

Para las entidades que tributen al tipo general, o para la entidades de tributen al tipo del 30 % (las de crédito o las que se dedican a la explotación de hidrocarburos), se establece, en el artículo

25 de la Ley 27/2014, una reducción en la base imponible del 10 % del incremento de los fondos propios, siempre que dicho importe se mantenga durante un plazo de 5 años y se dote una reserva por el importe de la reducción.

No hace falta que el importe de la reserva de capitalización se materialice en inversiones concretas.

Las características más importantes de este incentivo fiscal son las siguientes:

Primera. Se trata de una reducción en la base imponible del 10 % del importe de los incrementos de fondos propios.

Segunda. Los incrementos de fondos propios se tienen que mantener cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción, salvo la existencia de pérdidas contables en la entidad.

Tercera. Se tiene que dotar una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado, y será indisponible durante cinco años.

Cuarta. 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.

Quinta. No se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo los siguientes conceptos:

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 en aplicación de los dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen 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.

5.2. Establecimiento de una reducción de la base imponible, exclusivamente para pymes, por la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles

Dentro del Régimen especial para las entidades de reducida dimensión se establece, en el artículo 105 de la Ley 27/2014, para estas entidades que tributen al tipo del 25 %, otra reducción de la base imponible del 10 % de su importe, no pudiendo superar el importe de 1.000.000 de euros.

Las características de esta reducción son las siguientes:

Primera. Las cantidades deducidas se adicionarán a la base imponible que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, hasta el importe de la misma. El importe restante se adicionará a la base imponible del periodo impositivo a la fecha de conclusión de los cinco años.

Segunda. Se deberá dotar una reserva indisponible por el importe de la minoración de la base imponible.

Tercera. Esta reducción de la base imponible es compatible con la reducción por la creación de la reserva de capitalización.

5.3. En relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Los incentivos para estimular la realización de determinadas actividades en la Ley 27/2014 son los siguientes:

Incentivo establecido	Artículo
Deducción por actividades de I+D+i	Artículo 35
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, etc.	Artículo 36
Deducción por creación de empleo	Artículo 37
Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad	Artículo 38
Normas comunes a todas las deducciones	Artículo 39

Con carácter general podemos decir:

- La deducción por I+D+i mejora su técnica, la deducción por creación de empleo y la deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad son similares a las establecidas en el texto refundido de la LIS y la deducción por inversiones

en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales modifica, en gran parte, su contenido.

- Se suprimen la deducción por inversiones medioambientales y la deducción por reinversión.
- Se suprime, asimismo, la deducción por inversión de beneficios extraordinarios, que era aplicable exclusivamente a las empresas de reducida dimensión, y que se estableció por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre.

El régimen transitorio de las deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores viene establecido en la disposición transitoria vigésima cuarta de la Ley 27/2014.

6. En relación con el tipo de gravamen

- El tipo de gravamen general es del 25 %.
- Las entidades de nueva creación que desarrollen una actividad económica tributarán en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente al tipo del 15 %, excepto si deben tributar a un tipo inferior.
- Las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, tributarán al 30 %.
- No obstante lo anterior, la disposición transitoria trigésima cuarta establece, como hemos dicho en comentarios anteriores, medidas temporales para el ejercicio 2015, en el se establece que el tipo general del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicios 2015 es el 28 %.

Indicamos a continuación los distintos tipos de gravamen para las distintas sociedades

Entidades	Tipo para 2015	Tipo para 2016
Con carácter general	28 %	25 %
Entidades de crédito	30 %	30 %
Entidades dedicadas a la explotación de hidrocarburos	33 %	30 %
Entidades nueva creación que realicen actividades económicas (primer año de beneficios y siguiente)	15 %	15 %
Cooperativas fiscalmente protegidas	20 %	20 %

.../...

Entidades	Tipo para 2015	Tipo para 2016
.../...		
Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales	25 % Los extracooperativos al 30 %	25 %
Entidades Ley 49/2002 de 23 diciembre	10 %	10 %
Sociedades de Inversión de capital variable. Fondos de inversión. Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria. Fondos de regulación del mercado hipotecario.	1 %	1 %
Fondos de Pensiones	0 %	0 %
Entidades de reducida dimensión	H/300.000 € 25 % Resto 28 %	25 %
Mutuas de seguros generales. Sociedades de Garantía recíproca y sociedades de refinanciamiento. Colegio profesionales y asociaciones empresariales. Entidades sin fines lucrativos a las que no les sea de aplicación la Ley 49/2002. Fondos de promoción de empleo. Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. Entidades de Derecho Público, Puertos del Estado y Autoridades Portuarias.	25 %	25 %

7. En relación con los regímenes especiales

7.1. Regímenes especiales integrados en la Ley 27/2014

La Ley 27/2014, como dijimos al principio de estas reflexiones, posee un carácter integrador y recoge el régimen especial que deberán aplicar determinadas entidades. Detallamos a continuación los regímenes especiales recogidos en la Ley 27/2014, y los artículos en los que se regulan dentro del título VII de la Ley 27/2014:

Régimen establecido	Capítulos y artículos que lo regulan
Definición y reglas de aplicación	Capítulo I, artículo 42
Agrupaciones de interés económico y UTES	Capítulo II, artículos 43 a 46
.../...	

Régimen establecido	Capítulos y artículos que lo regulan
.../...	
Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	Capítulo III, artículos 48 y 49
Sociedades y fondos de capital riesgo y sociedades de desarrollo regional	Capítulo IV, artículos 50 y 51
Instituciones de Inversión Colectiva	Capítulo V, artículos 52 a 54
Régimen de consolidación fiscal	Capítulo VI, artículos 55 a 75
Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cambio de domicilio, etc.	Capítulo VII, artículos 76 a 89
Régimen fiscal de la minería	Capítulo VIII, artículos 90 a 94
Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos	Capítulo IX, artículos 95 a 99
Transparencia fiscal internacional	Capítulo X, artículo 100
Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión ...	Capítulo XI, artículos 101 a 106
Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero	Capítulo XII, artículo 106
Régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros	Capítulo XIII, artículos 107 y 108
Régimen de las entidades parcialmente exentas	Capítulo XIV, artículos 109 a 111
Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común	Capítulo XV, artículo 112
Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje	Capítulo XVI, artículos 113 a 117

Como vemos, se mantienen la totalidad de los regímenes especiales establecidos en el texto refundido de la LIS, con excepción del régimen de las entidades deportivas. No obstante lo anterior, el citado régimen, establecido en el artículo 129 del texto refundido de la LIS, consistía en la no integración en la base imponible de los incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción del equipo profesional a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación. Este régimen figura en la disposición adicional séptima de la Ley 27/2014.

7.2. Régimen de consolidación fiscal

La Ley 27/2014 introduce diversas modificaciones en el régimen de consolidación fiscal siendo estas las siguientes:

Primera. Configuración del grupo de consolidación fiscal.

Se modifica el perímetro del grupo de consolidación fiscal en los siguientes términos:

- Se establece junto a la necesaria participación directa o indirecta del 75%, o del 70% en algunos casos, que la dominante debe ostentar en las dependientes, que, además, posea la mayoría de los derechos de voto [art. 58.2 b) de la Ley 27/2014]. El cálculo de los derechos de voto se determinará de acuerdo con lo señalado en el artículo 3 del Real Decreto 1159/2010 por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas anuales consolidadas (art. 60.4 de la Ley 27/2014).
- Se elimina el requisito que impedía formar parte del grupo fiscal como sociedades dependientes, aquellas en las que el porcentaje de participación exigido se alcanzase a través de otra sociedad que no reunía los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.
- Se establece un nuevo supuesto de grupo fiscal que incluye el formado por aquellas sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas dependientes, de una entidad dominante no residente en territorio español que tribute por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades y que no resida en un paraíso fiscal. En tal caso, deberá designarse a una entidad del grupo que actúe como representante del grupo fiscal (art. 58.1 de la Ley 27/2014).

  El mismo criterio se aplicará cuando la dominante esté sometida a la normativa foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco (disp. adic. duodécima de la Ley 27/2014).
- Por último, se permite que puedan optar a tributar en régimen de consolidación, siempre que se cumpla el resto de requisitos, aquel grupo en el que figure una entidad de crédito, ya sea como dominante o como dependiente, con otras entidades sujetas al tipo general de gravamen (art. 58.5 de la Ley 27/2014). En tal caso, el grupo fiscal tributará al tipo de gravamen del 30% (art. 69 de la Ley 27/2014).

Segunda. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.

En esta materia destacamos tres aspectos:

1. Si bien se sigue manteniendo que la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando las bases imponibles individuales de las sociedades que lo forman, sin embargo, se añade que los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley, se referirán al grupo fiscal [art 62.1 a) de la Ley 27/2014].

2. Como consecuencia de los cambios normativos introducidos por la Ley 27/2014, para determinar las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal, se deberá tener en cuenta (art. 63 de la Ley 27/2014):

    - Que el límite establecido para la deducibilidad de los gastos financieros del artículo 16 de la Ley 27/2014 se referirá al grupo fiscal.
    - Que no se incluirán en las bases imponibles individuales:

        1. La reserva de capitalización del artículo 25 de la Ley 27/2014.
        2. Las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social del artículo 12.11 de la Ley 27/2014.
        3. La compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
        4. La reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de la Ley 27/2014.

3. Por su parte, el artículo 62 de la Ley 27/2914 establece que la base imponible consolidada se calculará sumando:

    a) Las bases imponibles individuales de las entidades que integran el grupo fiscal, calculadas conforme a lo señalado en el artículo 63 de la Ley 27/2014.

    b) Las eliminaciones.

    c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores.

    d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización, que se referirá al grupo fiscal, si bien la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

    e) Las dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social referidas al grupo fiscal, con el límite del 60% del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

    f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positivo, así como de las bases imponibles negativas pendientes de compensar de cualquier entidad del grupo fiscal, generadas con anterioridad a su incorporación al mismo.

    Por último, las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal, e, igualmente, la dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

Tercera. Reglas especiales en la incorporación de entidades al grupo fiscal.

Debido a las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 para configurar la base imponible, el artículo 67 de la Ley 27/2014 establece una regulación más detallada de la incidencia que tiene en la formación de la base imponible del grupo fiscal la incorporación de nuevas entidades. Asimismo, y a diferencia de la normativa anterior, en las limitaciones establecidas deberán tenerse en cuenta también las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a la sociedad incorporada.

Cuarta. Cuota íntegra el grupo fiscal.

El artículo 70 de la Ley 27/2014 precisa que, cuando en el grupo fiscal se aplique la reserva de nivelación del artículo 105 de la Ley 27/2014, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por la cantidades de la reserva de nivelación.

Quinta. Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal.

Los efectos derivados de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal son similares a los previstos en la normativa derogada, con las algunas variaciones:

1. Así, se modifica el criterio para incorporar los resultados eliminados cuando se produce la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal, que ahora deberán incorporarse a la base imponible individual de las sociedades que los hubieren generado [artículo 74.1 a) de la Ley 27/204], por lo que desaparece la obligación que existía en estos casos de realizar la declaración complementaria del grupo fiscal.
2. Por otra parte, debido a las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 para configurar la base imponible, se precisa que las entidades que integraban el grupo fiscal asumirán, en la proporción en que hubiesen contribuido a su formación:

    - Los gastos financieros netos pendientes de deducir, así como la diferencia del artículo 16.2 de la Ley 27/2014.
    - Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización.
    - Las dotaciones del artículo 11.12 de la Ley 27/2014 pendientes de integrar en la base imponible.
    - Las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar.
    - Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases imponibles pendiente de adicionar.
    - Las deducciones en la cuota pendientes de aplicar.
    - Los pagos fraccionados realizados por el grupo fiscal.

Al igual que en la normativa anterior, se establece que estos efectos también se producirán cuando alguna sociedad quede excluida del grupo fiscal.

Sexta. Caso especial de extinción del grupo fiscal.

En el artículo 74.3 de la Ley 27/2014 se establecen unas reglas específicas para cuando el grupo fiscal se extingue por absorción de la entidad dominante acogida al régimen de neutralidad fiscal y todas las dependientes se incorporan a otro grupo fiscal.

En tal caso, y al igual que ocurría en la normativa derogada, no se integrarán en la base imponible las eliminaciones pendientes de incorporar hasta tanto en cuanto estas no se realicen frente a terceros.

Ahora bien, a diferencia de la normativa anterior y por lo que respecta a los restantes conceptos señalados en el citado artículo que estuvieran pendientes de aplicar, integrar, compensar o deducir, ya sea en la base imponible o en la cuota, los límites se referirán al conjunto de las sociedades dependientes del grupo extinguido que se incorporan al nuevo grupo fiscal y no a cada una por separado, como ocurría antes.

Séptima. Régimen transitorio.

Se establece en la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley 27/2014, de la que destacamos lo siguiente:

- Lo grupos fiscales ya constituidos continuarán aplicando el régimen de consolidación fiscal de acuerdo con las nuevas normas recogidas en la Ley 27/2014, sin más requisitos.
- Al haberse eliminado el requisito que impedía formar parte del grupo fiscal a las sociedades indirectamente participadas a través de sociedades que no formaban parte del grupo fiscal, se establece que las sociedades que, de acuerdo con este nuevo criterio pasen a tener la consideración de sociedades dependientes, se integrarán en el grupo fiscal en el primer periodo impositivo que sea iniciado a partir del 01-01-2015.
- Las sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas dependientes de una entidad dominante no residente en territorio español que tribute por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades y que no resida en un paraíso fiscal podrán optar a tributar por el régimen de consolidación fiscal en el primer periodo impositivo iniciado a partir del 01-01-2015.
- No se extinguen los grupos fiscales cuando la sociedad dominante en periodos impositivos anteriores al 01-01-2015 pase a ser dependiente de otra sociedad no residente y constituyan grupo fiscal con arreglo a la nueva normativa.
- En los supuestos en que dos o más grupos fiscales deban integrase como consecuencia de la nueva delimitación del grupo fiscal (por ejemplo, cuando las dominantes

de dos grupos fiscales sean dependientes de la misma sociedad no residente), dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras sociedades que cumplan la condición de dependientes, se podrá realizar en el periodo impositivo que se inicie a partir del 01-01-2016. Hasta entonces, se podrá aplicar el régimen de consolidación fiscal en 2015 con la misma composición existente en 2014.

7.3. Régimen de fusiones, escisiones, canje de activos y aportaciones no dinerarias y cambios de domicilio fiscal comunitarios

El régimen especial de fusiones viene establecido en el capítulo VII del título VII, artículos 76 a 89. Las novedades más importantes son las siguientes:

Primera. La novedad principal es que el régimen especial se convierte en el régimen general de tributación de las citadas operaciones de reestructuración, salvo que expresamente se indique lo contrario, a través de la comunicación que tienen que realizar, en todo caso, por cualquier operación de este tipo que realicen. Por supuesto, no se aplicará el régimen cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Segunda. Las particularidades del régimen especial en los casos de participaciones de la entidad transmitente y de la entidad adquirente vienen establecidas en el artículo 82 de la Ley 27/2012, que establece lo siguiente:

Artículo 82. *Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.*

1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Tampoco se producirá dicha integración con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea, al menos, de un 5 por ciento del capital o de los fondos propios.
2. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en un porcentaje inferior al 5 por ciento, se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Dicha integración se producirá, igualmente, con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea inferior al 5 por ciento del capital o de los fondos propios.

Y no establece nada más. Es decir, el anterior artículo 89 del texto refundido de la LIS, que establecía los efectos fiscales a las diferencias entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad adquirente que no se pudieran asignar a elementos específicos. Es decir, no hace ninguna referencia al fondo de comercio.

En las operaciones societarias de fusiones impropias, de acuerdo con la norma de registro y valoración 19 del Plan General de Cuentas, surge un fondo comercio, y de acuerdo con lo establecido en al antiguo artículo 89.3 del texto refundido de la LIS, en determinadas condiciones era deducible, con el límite de la veinteava parte de su importe.

Pero ¿qué ocurre ahora con la Ley 27/2014, con el fondo de comercio que surge contablemente, al no decir nada la citada norma?

Entendemos que contablemente surge un fondo de comercio y el mismo tiene un valor contable, no obstante, el valor fiscal del mismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 de la Ley 27/2014, es el que tenía en la entidad transmitente y, dado que en esta sociedad no tenía valor, el valor fiscal del fondo de comercio en la entidad adquirente es 0 euros y, por ello, no es deducible cantidad alguna.

La disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014 establece el régimen transitorio de las participaciones en el capital de la entidad transmitente en la adquirente, que reproduce el artículo 89.3 del texto refundido de la LIS, siendo aplicable a las participaciones adquiridas en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Tercera. La disposición adicional segunda de la Ley 27/2014 establece que no se devengará el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de esta ley, a excepción de los terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de la Ley 27/2014, cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

7.4. Régimen de entidades de reducida dimensión

En relación con el régimen de entidades de reducida dimensión destacamos lo siguiente:

Primero. Se especifica que no podrán acogerse a este régimen las sociedades patrimoniales.

Segundo. No existe un tipo de gravamen inferior para estas entidades como existía en el texto refundido de la LIS. El tipo de gravamen de las entidades de reducida dimensión es igual que las entidades que tributan en el régimen general, a partir de periodos que se inicien en 2016.

Tercero. No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que, dado que se crea una reserva de nivelación de bases imponibles, esta puede verse reducida en un 10 %, lo que afectará al tipo de gravamen efectivo.

Cuarto. Los incentivos fiscales que se mantienen son los siguientes: libertad de amortización con creación de empleo; aceleración de los coeficientes de amortización de elementos nuevos del

inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, y el 1 % del riesgo derivado de las posibles insolvencias de deudores.

Ha desaparecido la libertad de amortización de bienes de pequeña cuantía, ya que el mismo ha sido establecido para todas las empresas en el artículo 12.3 de la Ley 27/2014 y la aceleración de las amortizaciones para bienes objeto de reinversión.

Quinto. La disposición transitoria vigésimo octava establece el régimen transitorio de la amortización de los elementos patrimoniales objeto de reinversión en las entidades de reducida dimensión.

Sexto. En relación con el tipo de gravamen para periodos que se inicien en el ejercicio 2015, la letra j) de la disposición transitoria trigésima cuarta establece lo siguiente:

> j) Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de esta ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:
>
> 1.º Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.
>
> 2.º Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28 por ciento.
>
> Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365 días, o la base imponible del periodo impositivo cuando esta fuera inferior.

Séptimo. En relación con el tipo de gravamen, para periodos iniciados en 2015, para entidades cuya cifra de negocios en el periodo anterior sea inferior a 5 millones de euros, la letra k) de la disposición transitoria trigésima cuarta establece lo siguiente:

> k) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los periodos impositivos iniciados en 2015 sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán al tipo de gravamen del 25 por ciento.
> Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.
> A los efectos de la aplicación del tipo de gravamen previsto en esta letra, deberá tenerse en cuenta que:
>
> 1.º La aplicación del tipo de gravamen previsto en esta letra está condicionada a que durante los 12 meses siguientes al inicio de los periodos impositivos que comiencen en 2015, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.
>
> .../...

.../...

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de 12 meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese periodo.

Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

2.º A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 101 de esta ley.

Cuando la entidad sea de nueva creación o el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3.º Cuando la entidad se hubiese constituido dentro del año 2015 y la plantilla media en los 12 meses siguientes al inicio del primer periodo impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, el tipo de gravamen previsto en esta letra se aplicará en el periodo impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los 12 meses posteriores a la conclusión de ese periodo impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

4.º Cuando se incumplan las condiciones establecidas en esta letra, el contribuyente deberá regularizar su situación tributaria en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta ley.

7.5. Régimen de determinados contratos de arrendamiento financiero

El régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero viene establecido en el artículo 106 de la Ley 27/2014, y su regulación es idéntica a la establecida en ejercicios anteriores.

La disposición transitoria trigésimo cuarta establece para los contratos de arrendamiento financiero vigentes, cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro del año 2015, el requisito establecido en el apartado 4 del artículo 106 de esta ley (que las cuotas de la parte de adquisición del bien sean constantes o crecientes) de que no será exigido el importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.

El importe anual de la parte de esas cuotas en ese periodo no podrá exceder del 50 % del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 % de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.

Por último, en relación con los contratos de arrendamiento financiero, su normativa se completa con las disposiciones transitorias 29 y 30 de la Ley 27/2014.

8. En relación con la gestión del impuesto

En materia de gestión del impuesto destacamos lo siguiente:

Primero. Que el artículo 130 establece la regulación de la conversión de activos por impuestos diferidos en crédito exigible frente a la Administración tributaria, que ya había sido establecida para el ejercicio 2014 en el texto refundido de la LIS y que ahora se recoge, de una manera más adecuada, dentro del título IX de gestión del impuesto. Así, en los casos de activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos de las posibles insolvencias de deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo establecido en el artículo 13.1 a) (es decir, que no sean por no haber transcurrido el plazo de 6 meses) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, así como los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores bases imponibles negativas.

Recordemos que en el artículo 39 de la Ley 27/2014, que se refiere a normas comunes a las deducciones previstas en el capítulo IV que se refiere a «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», recoge también la posibilidad de convertir los créditos por activos diferidos por la no aplicación de la deducción por I+D+i en crédito contra la Administración tributaria, con un descuento del 20 % del importe de la deducción.

Segundo. El artículo 121, de la Ley 27/2014 recoge, en los mismos términos que hacía el artículo 134 del texto refundido de la LIS, los efectos de los bienes y derechos no contabilizados en los que se establecen cinco presunciones de obtención de rentas.

Tercero. Por último, mencionamos que el porcentaje de retención con carácter general que establece la Ley 27/2014 será el 19 %, no obstante, la disposición transitoria trigésimo cuarta establece que el tipo de retención general será para el periodo 2015 del 20 %. Detallamos los porcentajes de retención para los distintos tipos de rentas establecidos:

Tipo de rentas	Porcentaje en 2015	Porcentaje en 2016
Con carácter general	20 %	19 %
Cesión de derechos a la explotación de la imagen	24 %	24 %
Premios de loterías (sujetos y no exentos)	20 %	20 %

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO LUGAR DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS EN EL IVA

Análisis de la STJUE de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12

Javier Bas Soria
Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado

1. SUPUESTO DE HECHO

Welmory LTD es una empresa con la sede de su actividad en Chipre que organiza subastas por internet. Para ello comercializa unos derechos de puja, a los que se denomina «bids», y que deben ser adquiridos por todos los interesados en realizar una puja en la subasta. Resulta adjudicataria del bien la persona que ofrece un mayor número de bids.

Welmory suscribió un contrato de colaboración con una sociedad polaca por el que se comprometió a proporcionar a la sociedad polaca un sitio de internet de subastas, incluyendo la prestación de servicios asociados imprescindibles para el funcionamiento del sitio. La sociedad polaca se comprometía, por su parte, a vender los bienes en dicho sitio.

Por otra parte, la sociedad polaca prestó diversos servicios a Welmory, tales como publicidad, servicios, obtención de información y tratamiento de datos.

Ambas entidades, en la fecha de celebración de tal contrato y de prestación de los servicios, eran totalmente independientes, sin que existiera participación de una en el capital de la otra.

Para la localización de los servicios prestados por la empresa polaca se consideró que el destinatario tenía su sede en Chipre y que, por aplicación de la regla general, tales servicios debían localizarse en Chipre.

La Administración polaca, por su parte, consideró que Welmory disponía de un establecimiento permanente en Polonia que era el destinatario de tales servicios, debiendo por tanto localizarse en el territorio polaco, pues utilizaba en dicho territorio los medios técnicos y humanos de la sociedad polaca, de tal forma que esta debía ser tratada como un establecimiento permanente de la Welmory en Polonia. Añade además la Administración polaca que por la especificidad de los servicios prestados por Welmory en territorio polaco, para disponer de un establecimiento permanente estable en territorio polaco, dicha sociedad no necesitaba poseer recursos materiales y humanos permanentes, en el sentido clásico del término, ni utilizar directamente edificios situados en dicho territorio, ni emplear personal.

La cuestión que se plantea es «si el artículo 44 de la Directiva IVA puede interpretarse en el sentido de que el lugar de tributación de las prestaciones de servicios se encuentra en Polonia cuando los servicios son prestados por una sociedad polaca a otra sociedad cuya sede se encuentra en Chipre, cuando las dos sociedades son independientes una de otra en términos de capital y en la medida en que la sociedad chipriota ejerce su actividad económica utilizando la infraestructura de la sociedad polaca».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) resolvió esta cuestión en Sentencia de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12 (NFJ055958).

La primera cuestión que se le plantea al Tribunal es el propio encuadre de la cuestión prejudicial, al referirse la misma a unos hechos realizados bajo la vigencia de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva Refundida), cuando la doctrina anterior del TJUE referida a cuestiones similares se había producido esencialmente sobre la Sexta Directiva, y antes de la aprobación del Reglamento 282/2011 (en adelante, Reglamento de Ejecución), que ofrece unos criterios complementarios que parecen dar solución a la cuestión planteada.

El TJUE destaca, por una parte, la identidad entre el artículo 44 de la Directiva Refundida y el artículo 9.1 de la Sexta Directiva, por lo que entiende el Tribunal que los criterios aplicables con la Sexta Directiva son aplicables con la nueva normativa. Igualmente reconoce que aunque el Reglamento de Ejecución no estaba en vigor, su contenido, según se explica en el mismo, es aclaratorio de la directiva y tiene por finalidad una correcta aplicación de las reglas de localización, siguiendo los principios establecidos por el TJUE, que incorpora al Derecho positivo, por lo que el mismo sirve como criterio interpretativo en relación con las cuestiones tratadas en este caso.

A continuación, el TJUE constata que la regla de localización en el establecimiento permanente es una regla especial y subsidiaria sobre la regla general de localización en la sede de la actividad, ya que este es un «criterio objetivo, simple y práctico que ofrece una gran seguridad jurídica, por ser más fácil de verificar que la existencia, por ejemplo, de un establecimiento permanente»; señalando además que «la presunción de que las prestaciones de servicios se realizan en el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario ha establecido la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión fiscal».

En cuanto a la existencia de un establecimiento permanente, el Tribunal ratifica su criterio constante que exige la existencia de un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que le sean prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento.

Matiza, no obstante, que tal y como refleja el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, la estructura de medios y la permanencia será diferente en el caso de la prestación de servicios efectuada a la recibida, pues en este segundo caso únicamente será la precisa para recibir los servicios. No excluye, y esto es quizá lo más novedoso de esta sentencia, que exista esa organización mínima a través de los medios de la sociedad polaca con la que contrata, que en este caso era además una sociedad independiente.

Sin embargo, considera el TJUE que no puede dispensarse absolutamente esta obligación de contar con una estructura mínima por el tipo de actividad que se desarrolla, y afirma que «si los medios humanos y técnicos necesarios para la actividad económica ejercida por la sociedad chipriota, como los servidores informáticos, los programas informáticos, el servicio informático así como el sistema para celebrar contratos con los consumidores y para percibir los ingresos de estos, están situados fuera del territorio polaco (...) circunstancias de hecho no fueron verificadas en el marco del procedimiento en el asunto principal (...) el órgano jurisdiccional remitente estaría obligado a concluir que la sociedad chipriota no dispone de un establecimiento permanente en Polonia, por no tener la infraestructura necesaria que le permitiría recibir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca y utilizarlas para su actividad económica».

Concluye el TJUE la sentencia con la declaración relativa a las condiciones necesarias para la existencia de un establecimiento permanente:

> «A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un "establecimiento permanente" en el otro Estado miembro, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.»

3. JUICIO CRÍTICO DE LA SENTENCIA

3.1. SOBRE LA PREVALENCIA DE LA SEDE DE LA ACTIVIDAD SOBRE EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA LA LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Como sabemos, la regla de localización opera como punto de conexión del impuesto en el espacio, lo que en el caso del IVA, que tiene por objeto el gravamen del consumo, supone que las reglas deben atender a aproximar la exacción del impuesto al lugar de consumo. Aunque esta fi-

nalidad se va a ver limitada, en ocasiones, por la practicidad del impuesto, para evitar que el establecimiento de una regla de localización que ligue siempre el impuesto al lugar de consumo pueda suponer el establecimiento de unas obligaciones excesivamente complejas, tal y como declaró el TJUE en Sentencias de 15 de marzo de 1989, Asunto C-51/88 (NFJ000509), Hamann, y de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV.

En este proceso de acercamiento al lugar de consumo, la nueva regla general de localización de los servicios contenida en el artículo 44 de la Directiva Refundida (incluida en nuestro ordenamiento en el art. 69 LIVA) se ha considerado, acertadamente a nuestro juicio, como una superación de la conocida como *vis atractiva* de la sede de la actividad y del establecimiento permanente, de tal forma que para identificar al prestador y al destinatario de los servicios se atenderá a los lugares efectivos desde los que se presten y donde se reciban los servicios.

Así, el artículo 21 del Reglamento de Ejecución señala que el criterio general es la localización en la sede de la actividad, si bien exceptúa esta regla general si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente distinto de la sede de su actividad económica, localizándose en este caso el servicio en el lugar donde se ubique el establecimiento permanente, siempre que sea este el que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

Desde este punto de vista, la manifestación del TJUE relativa a la existencia de la sede como regla prioritaria solo sirve, a nuestro juicio, para introducir confusión, ya que esta regla no se aplica como prioritaria frente a la regla del establecimiento permanente, sino que es regla general porque para todo empresario se debe identificar una sede, mientras que la existencia de establecimientos permanentes es eventual.

Quizá por una vez la solución clara entre ambas reglas se encuentra en la LIVA, que cuando existen varios lugares de actividad, prescinde del concepto de sede, considerando la sede de dirección como un establecimiento permanente más.

3.2. SOBRE LA CONCEPTUACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO LUGAR DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

El artículo 11 del Reglamento de Ejecución define el establecimiento permanente como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. En este sentido se había pronunciado también el TJUE en Sentencia de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV.

Los rasgos que caracterizan son, por tanto, la presencia del empresario, con un cierto grado de permanencia en el tiempo y en un lugar físico del territorio, y la finalidad empresarial del establecimiento, esto es, la voluntad de realizar operaciones del tráfico empresarial desde este lugar. En este punto, debemos tener presente que estas operaciones del tráfico pueden ser, tanto las entregas y pres-

taciones que constituyen el desarrollo de la actividad, como las adquisiciones de bienes y servicios con la finalidad, verificada por elementos objetivos, de destinarlas a las actividades, que el TJUE ha considerado que confieren el carácter de empresario al que las realiza [en este sentido, Sentencia de 21 de marzo de 2000, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 (NFJ008483), Gabalfrisa]. Así lo ratifica además el Reglamento de Aplicación pues distingue la identificación del establecimiento permanente en aquellos supuestos en los que las prestaciones se localicen en la sede del empresario destinatario, en los que la estructura será la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento; y aquellos otros en los que se localicen en la sede del empresario prestador, en los que la estructura deberá ser adecuada para prestar los servicios que suministre. Esto, que es el contenido esencial de la sentencia que nos ocupa, ya había sido adelantado por el TJUE en Sentencias de 20 de febrero de 1997, Asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, y de 28 de julio de 2007, Asunto C-73/06 (NFJ026006), Planzer Luxembourg.

Finalmente, debemos destacar que aunque el TJUE ya había analizado, en la anteriormente citada Sentencia de 20 de febrero de 1997, Asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, la posibilidad de considerar la existencia de un agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente, en la presente sentencia da un paso más, y permite que el establecimiento permanente venga constituido por los elementos de un tercero independiente que, por contrato, pueda poner a disposición del destinatario de los servicios y que sean los receptores del mismo.

3.3. CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA EN LA DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN LA LIVA

El artículo 69 de la LIVA completa la definición del establecimiento permanente con una enumeración de posibles establecimientos permanentes, que aunque no es lista cerrada, por su amplitud, deja poco espacio a su desarrollo:

> «a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
>
> b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
>
> c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
>
> d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
>
> e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
>
> f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
>
> g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título».

Esta lista no reproduce precedente alguno que se encuentre ni en la Directiva Refundida ni en el Reglamento de Aplicación, sino que son una concreción nacional del concepto general, por ello, la consideración de estos como establecimiento permanente lo es en la medida que ponen de manifiesto los requisitos que se exigen a un establecimiento permanente: permanencia en el tiempo y en el espacio y realización de actividades, con la estructura mínima que para ello resulte necesaria. En este sentido, la sentencia que ahora comentamos ha tenido influencia sobre algunos de los lugares mencionados sobre los que la doctrina había expresado ciertas dudas.

Por sedes de dirección debemos entender, tal y como hemos expuesto anteriormente, las sedes de la actividad, que se convierten en la LIVA en una modalidad del establecimiento permanente cuando concurre con otros lugares de actividad. Fábricas, talleres y tiendas no son sino denominaciones comunes para un tipo de sucursal, atendiendo al tipo de actividad que desarrolla la empresa. Todos ellos reúnen los requisitos necesarios para considerar que constituyen un establecimiento permanente: permanencia y actividad.

Plantean mayor problema los conceptos de oficinas e instalaciones, básicamente por lo poco expresivos que son estos términos. Así, Gómez Barredo y Gardeta González (*Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2008) consideran que una oficina pone de manifiesto el requisito de permanencia, pero no la realización de operaciones, por ser su actividad meramente preparatoria, en los términos previstos en el Convenio OCDE. No compartimos esta opinión plenamente. Así, podemos compartir con los autores que poco dice un término como oficina en cuanto a las actividades desarrolladas y, en ese sentido, de la existencia de una oficina no podemos derivar el cumplimiento del requisito de actividad. Pero discrepamos totalmente en cuanto a las actividades preparatorias, al menos, en cuanto alguna de ellas. Son actividades preparatorias, según el Convenio OCDE, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; o el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa. Y estas actividades preparatorias a efectos del IVA constituyen un establecimiento permanente, pues la condición de establecimiento permanente no requiere realizar toda la actividad empresarial, sino exclusivamente la organización necesaria para realizar entregas o prestaciones o para realizar adquisiciones o recibir prestaciones (y debemos recordar, además, que recibir prestaciones de servicios o adquirir bienes para su uso en la actividad empresarial confiere, aun sin realizar entregas o prestaciones, la condición de empresario). En este punto, es evidente que la sentencia que estamos comentando de 16 de octubre de 2014 es muy clara, cuando ratifica la condición de establecimiento permanente, al menos para la localización de determinados servicios recibidos.

En cuanto a los agentes autorizados, ya hemos tenido ocasión de hacer una breve referencia en el punto anterior.

Se incluyen también diversos lugares de explotación como modalidad de establecimiento permanente: minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales, y explotaciones agrarias, forestales o pecuarias, en los que indudablemente

concurren la permanencia y una infraestructura que no ofrece dudas sobre su condición de establecimiento permanente son las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, más allá de la problemática específica que resulta de considerar la existencia del establecimiento a partir de un plazo de duración de las obras.

Dos de los establecimientos permanentes más peculiares son las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías (almacenes) y los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios. En ambos casos, la problemática que se ha querido atajar en la LIVA aparece por la misma causa: ambos establecimientos permanentes no completan el ciclo de una actividad comercial normal, que consiste en realizar adquisiciones y recibir servicios para participar en el mercado distribuyendo los bienes y servicios recibidos. Los almacenes reciben de la casa central las mercancías que luego venden; las centrales de compras se aprovisionan de mercancías que no comercializan, sino que remiten íntegramente a la casa central. Es decir, que cada una queda excluida del ciclo comercial completo por un lado: los almacenes por las compras y las centrales de compra por las ventas. No obstante, como ya hemos visto, se considera empresario no solo a quien realiza operaciones de entrega de bienes y de prestaciones de servicios (lo que sin duda permite calificar como empresario y, por tanto, como establecimiento permanente, la actividad de los almacenes) sino también a quien realiza adquisiciones con la intención de destinar los bienes a su actividad (lo que permite calificar de empresario a la central de compras). A ello se une que el Reglamento de Ejecución únicamente exige para la existencia de un establecimiento la organización de medios necesaria para las operaciones de entrega o adquisición que realice, sin que sea preciso realizar las dos de forma simultánea. Evidentemente, la sentencia que ahora estudiamos supone un aldabonazo para considerar que el legislador nacional no se había extralimitado con estas previsiones, que encuentran perfecto acomodo en las previsiones generales definitorias del establecimiento permanente.

La última forma de establecimiento permanente son los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. En este caso el legislador ha considerado que se cumplen los requisitos del establecimiento al contar con los medios necesarios para la explotación (en este caso, el inmueble, cedido en arrendamiento a un tercero) y la permanencia (el arrendamiento supone una cesión continuada del inmueble). También en este caso, aunque sea quizás la más amplia extensión de la sentencia, cabe interpretar que el TJUE confirma que el inmueble puede ser un establecimiento permanente, aunque siempre someta al juez nacional el examen de si esa infraestructura es suficiente para prestar y recibir los servicios.

LA ERRÓNEA CALIFICACIÓN DE UN CONTRATO COMO SIMULADO ES UN DEFECTO SUSTANTIVO QUE NO PERMITE LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES

Análisis de la STS de 15 de septiembre de 2014, rec. núm. 3948/2012*

Eva María Cordero González

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de septiembre de 2014, recurso número 3948/2012 (NFJ056145), se refiere a las facultades revisoras de los Tribunales Económico-Administrativos y, en particular, a los supuestos en los que, al amparo del artículo 239 de la Ley General Tributaria (LGT), pueden ordenar la retroacción de actuaciones una vez anulada una liquidación por defectos formales.

El supuesto de hecho que la motiva parte de la adquisición en Bolsa de la totalidad de las acciones de diversas sociedades por una entidad vinculada con las transmitentes, integrantes todas ellas de un grupo familiar. La Inspección, al entender que los precios de adquisición de las acciones eran muy inferiores a sus valores de liquidación, apreció la existencia de simulación relativa, considerando que, bajo la apariencia de una compraventa, se habían realizado donaciones por importe del valor de liquidación de las acciones que excedía del precio acordado y compraventas por el efectivamente aplicado. A consecuencia de esta calificación y de acuerdo con el artículo 15.2 a) de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades por entonces vigente, se liquidó a la entidad adquirente la deuda tributaria correspondiente a la integración en su base imponible del valor de los elementos patrimoniales supuestamente adquiridos a título gratuito.

* Realizado en el marco del proyecto de investigación nacional MICINN-12-DER2011-28462 «La tutela judicial efectiva en Derecho Tributario».

Presentada reclamación económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia la estimó parcialmente por considerar que no existía simulación sino una operación realizada entre partes vinculadas, anulando la liquidación y ordenando la retroacción de actuaciones inspectoras para que se practicara la comprobación por el procedimiento previsto en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril. Esta resolución fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Central por entender la sociedad que no cabía la retroacción, al coincidir el valor declarado de los elementos transmitidos con su valor de mercado, entendido como valor de cotización. La reclamación fue desestimada, al igual que el recurso presentado ante la Audiencia Nacional (AN), cuya Sentencia de 4 de octubre de 2012 [rec. núm. 462/2009 (NFJ056145)], es recurrida en casación.

El TS estima el recurso y casa la sentencia de la AN por incongruencia omisiva, al no resolver todas las cuestiones controvertidas del proceso, aún planteadas *ex novo* en vía judicial. En su Sentencia de 15 de septiembre de 2014 [rec. núm. 3948/2012 (NFJ056145)], el TS entra a analizar los argumentos del recurrente no abordados en la instancia anterior, en particular, la pretendida nulidad de la liquidación por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, con la consecuente prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de 1998 y la imposibilidad de retrotraer actuaciones.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La doctrina del TS en esta sentencia puede resumirse en dos aspectos fundamentales:

- En primer lugar, la afirmación de que la errónea calificación jurídica de la operación como negocio simulado no determina la nulidad de pleno derecho de la liquidación recurrida. Partiendo de la excepcionalidad propia de las causas de nulidad, se considera que la inaplicación del procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas no supone que la liquidación se haya dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Para el Tribunal, la existencia de «un método específico de valoración de las prestaciones económicas concernidas» se articula como un mero «incidente» dentro del procedimiento inspector y no como un procedimiento distinto. En el desarrollo de este procedimiento tampoco cabe entender que se hayan omitido trámites esenciales, al haberse valorado las operaciones por su valor de mercado y dictado la liquidación por el mismo órgano competente para realizar tal valoración. La anulación de la liquidación por vicios de mera anulabilidad no la priva, según la doctrina del Tribunal, de efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.
- En segundo término, el Tribunal considera que, anulada esta liquidación, el Tribunal Económico-Administrativo no puede ordenar la retroacción de actuaciones,

que solo procede cuando la anulación venga motivada por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, de modo que pueda dictarse una nueva reparando la lesión. La errónea calificación jurídica de los contratos de compraventa como negocios simulados constituye un defecto de carácter sustantivo que no permite la retroacción, por más que la correcta calificación hubiera remitido a un trámite específico de valoración.

La sentencia cuenta con dos votos particulares que ponen de manifiesto sus aspectos más relevantes. El primero, del magistrado José Antonio Montero Fernández, considera que debiera haberse declarado la nulidad de pleno derecho de la liquidación por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido. El segundo, de carácter concurrente, firmado por los magistrados Rafael Fernández Montalvo y Joaquín Huelín Martínez de Velasco, destaca que el TS debiera haber aprovechado la ocasión para reiterar su doctrina sobre la posibilidad de que, una vez anulada la liquidación, la Administración tributaria vuelva a liquidar de nuevo si su derecho no ha prescrito. Este voto particular es de especial relevancia, pues apunta los límites que afectarían a esta nueva actividad administrativa de liquidación, hasta el momento no aclarados por sentencias anteriores del Tribunal.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como es sabido, en el régimen de operaciones vinculadas contemplado en el artículo 16 la Ley 43/1996, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la aplicación del valor de mercado no se configuraba como una regla objetiva de valoración de aplicación obligatoria para el sujeto pasivo, sino como una potestad administrativa para el caso de que los precios o contraprestaciones acordadas entre las partes dieran lugar a una tributación inferior en España o a un diferimiento de la que hubiera correspondido aplicando el primero.

En este marco normativo, gran parte de la doctrina había entendido que la aplicación de este valor se efectuaba a través de un procedimiento específico y autónomo y no como una mera fase del procedimiento inspector, al ser preceptiva la notificación y concesión de un trámite de alegaciones a la otra parte vinculada, ajena a la comprobación inspectora, y existir un acto autónomo de determinación del valor normal de mercado común para ambas partes y diferente del acto administrativo de liquidación tributaria (Delgado Pacheco, García-Herrera Blanco). Para otros autores, sin embargo, la fijación del valor se insertaba como una fase más del procedimiento general de inspección, aunque dotada de cierta autonomía, en cuanto que el acuerdo de fijación del valor, previo al acto de liquidación, no se conceptuaba como un simple acto de trámite, al ser susceptible de impugnación autónoma (Falcón y Tella).

Ante estas opiniones, resulta difícil afirmar que, en el caso enjuiciado, se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento, al no ser la omisión «clara, manifiesta y ostensible», como ha exigido el TS en relación con esta causa de nulidad –SSTS de 15 de octubre de 1997

(rec. núm. 1483/1993) y 30 de abril de 1998 [rec. núm. 2164/1992 (NFJ056725)]. El TS debería haber declarado, sin embargo, la nulidad de la liquidación debido a la omisión de trámites esenciales del procedimiento, que según la jurisprudencia del TS se equipara a su falta total y absoluta en cuanto causante de la nulidad [31 de marzo de 1999 (rec. núm. 3960/1993) y 19 de marzo de 2001 (rec. núm. 6553/1995)]. El carácter bilateral del ajuste en la valoración de este tipo de operaciones hace, en efecto, necesaria la intervención de la otra parte vinculada para valorar la concurrencia de los requisitos de este régimen, aplicable únicamente cuando «la valoración convenida hubiera determinado, *considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas*, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación». La notificación del inicio del procedimiento y la concesión de trámite de alegaciones a la otra parte es esencial, al ser las dos entidades las destinatarias del acto de determinación del valor de mercado, a partir del cual se emitirán las liquidaciones correspondientes, como ha destacado DELGADO PACHECO.

Una vez calificada la operación como vinculada, la Administración debería haber calculado el valor de mercado, aplicado el orden jerárquico establecido en el artículo 16.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –método del precio de mercado, supletoriamente método de reventa o método del coste incrementado y, por último, como método subsidiario, la distribución del resultado–, debiendo motivarse cualquier alteración producida en el orden previsto en este artículo. Como destaca el voto particular del magistrado José Antonio Montero Fernández, el procedimiento aplicable exigía la notificación de «los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación», con la concesión de un plazo de 15 días para formular alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes, trámite esencial cuya omisión no puede más que abocar a la nulidad radical de la liquidación.

Con todo, coincidimos con el Tribunal en que la errónea calificación del contrato como simulado no constituye un defecto de carácter procedimental sino de carácter sustantivo, por más que motive la incorrecta elección del procedimiento aplicable y la aparición de posteriores defectos de carácter procedimental, con la omisión de los trámites esenciales a los que nos hemos referido. La distinción entre defectos formales y de carácter sustantivo en las liquidaciones tributarias no siempre es sencilla, pero resulta fundamental para determinar los efectos de su anulación en vía administrativa. El TS ha calificado como formales dos tipos de defectos, los integrados por los vicios en que se incurre en el proceso de formación de la voluntad administrativa y aquellos relativos a la redacción del documento que incorpora el acto administrativo resultado del procedimiento [STS de 25 de octubre de 2012, rec. núm. 2116/2009 (NFJ055046)]. Por vicios de carácter material hay que entender aquellos directamente relacionados con la definición o cuantificación del tributo, a consecuencia de la incorrecta aplicación o interpretación de las normas. Aplicando esta distinción, el Tribunal acierta en considerar que la liquidación incurre en un error sustantivo, de calificación jurídica de la operación como simulación y no como operación vinculada, que conduce a una concreción del hecho imponible distinta a la que procedería de no existir simulación. No existe un vicio procedimental que impida la correcta formación de la voluntad administrativa, sino una calificación jurídica errónea de un contrato que motiva posteriores defectos procedimentales, pero también otros de carácter material como

la posibilidad de sancionar la conducta realizada, sanción que no cabía en el régimen de operaciones vinculadas aplicable a los hechos enjuiciados.

Anulada la liquidación por motivos de fondo, no era posible la retroacción de actuaciones decretada por el TEAR para «practicar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del RD 537/1997», cuya resolución es anulada por el TS. La retroacción del artículo 239.3 de la LGT solo está prevista para reiterar liquidaciones tributarias anuladas en vía económico-administrativa por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante. En estos casos, como destaca la Sentencia de 26 de marzo de 2012 [rec. núm. 5827/2009 (NFJ046790)], la retroacción persigue subsanar el vicio formal o a lo sumo integrar los expedientes de comprobación o inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación. Con ella se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta. En estos supuestos, «cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente por ello se acuerda dar marcha atrás». «Ahora bien, –señala el Tribunal en la sentencia comentada– si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión».

Afirmada la improcedencia de retrotraer actuaciones, el Tribunal no alude, sin embargo, a la posibilidad de que la Administración liquide de nuevo, de acuerdo con la doctrina establecida en sus Sentencias de 26 de marzo de 2012 [rec. núm. 5827/2009 (NFJ046790)] y 19 de noviembre de 2012 [rec. núm. 1215/2011 (NFJ049299)]. Como es sabido, estas sentencias rechazan la denominada doctrina del *tiro único* y conciben la posibilidad de que, una vez anulada una liquidación tributaria en vía económico-administrativa por razones de fondo, la Administración vuelva a liquidar de nuevo siempre y cuando su derecho a hacerlo no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto que la jurisprudencia de este Tribunal niega efectos interruptivos de la prescripción solo a los actos nulos de plenos derecho, no a los de carácter anulable. El Tribunal parece aceptar el inicio de un nuevo procedimiento para liquidar, salvo que concurra prescripción y siempre que no se incurra en *reformatio in peius* (*vid*. sobre esta doctrina Sesma Sánchez y Bosch Cholbi).

A esta posibilidad se refiere el voto particular concurrente de don Rafael Fernández Montalvo y don Joaquín Huelín Martínez de Velasco, según el cual «con la finalidad de sembrar la seguridad jurídica que se le reclama a todo Tribunal de Casación», la sentencia debió aprovechar la ocasión para reiterar esta doctrina, declarando que no le estaría vedada a la Administración la aprobación de una nueva liquidación en sustitución de la anterior, siempre que valore las operaciones de compraventa de las acciones de conformidad con el artículo 16 de la Ley 43/1995 (particularmente, con sus apartados 1 y 3) en su redacción aplicable «*ratione temporis*, y que utilice única y exclusivamente los datos que obran ya en el expediente administrativo. No puede completar el acervo fáctico que había acopiado, ni tampoco reproducir el procedimiento por las razones expuestas en el cuarto fundamento de la sentencia».

El voto particular retoma las consideraciones ya realizadas por el TS en sus Sentencias de 26 de marzo de 2012 [rec. núm. 5827/2009 (NFJ046790)] y 19 de noviembre de 2012 [rec. núm. 1215/2011 (NFJ049299)], al indicar que la nueva liquidación habría de emitirse «sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente», lo que parece lógico teniendo en cuenta que se excluye la retroacción. Ahora bien, a partir de esta afirmación, surgen dudas de cuál ha de ser el cauce procedimental para emitir la liquidación. El supuesto enjuiciado no encaja, a nuestro modo de ver, en los supuestos denominados de «mera ejecución», en los que la Administración tributaria se limita a sustituir la liquidación anulada por otra cuyo contenido es delimitado en la resolución o sentencia, sin realizar comprobaciones adicionales o trámite procedimental alguno, como ocurre por ejemplo cuando se consideran deducibles gastos no considerados por la Inspección (Sesma Sánchez). En este caso, la nueva liquidación habrá de utilizar el valor de mercado, pero su concreción puede ser distinta, según el método que se aplique de entre los previstos en el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, además de tener que notificarse a ambas partes vinculadas, que dispondrían –según la norma por entonces vigente– de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones pertinentes, que habrían de ser valorados por la inspección. Si se trata de la emisión de la liquidación tras la iniciación de un nuevo procedimiento, sus límites vendrían dados por la precisión que realiza el voto particular, según el cual no podría completarse el acervo fáctico ya acopiado, y por el carácter preclusivo de las actuaciones de comprobación realizadas en el procedimiento inspector, según el artículo 148.3 de la LGT.

Las consideraciones de este voto particular no se han recogido, sin embargo, en la Sentencia posterior del TS de 29 de septiembre de 2014 [rec. núm. 1014/2013 (NFJ055862)], de la que es ponente el magistrado Joaquín Huelín. En ella se reproduce de nuevo la doctrina del Alto Tribunal sobre la posibilidad de reiterar liquidaciones, pero sin precisar los límites de esta actividad administrativa, más allá de los antes señalados derivados de la prescripción, interdicción de la *reformatio in peius* e imposibilidad de incurrir en el mismo error que motivó la nulidad de la primera liquidación.

Bibliografía

Bosch Cholbi, J. L. [2013]: «Una decisión trascendental del TS: la Sentencia de 19 de noviembre de 2012, sobre retroacción de actuaciones por la Administración Tributaria», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 265, págs. 93 y ss.

Delgado Pacheco, A. [1998]: «Algunas cuestiones de procedimiento en los ajustes por precios de transferencia en el Ordenamiento tributario español», *Impuestos II*, págs. 332 y ss.

Falcón y Tella, R. [2011]: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS 7 de abril de 2011», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 15 (BIB 2011/5220).

– [1998]: «El régimen de las operaciones vinculadas: análisis del art. 16 de la Ley 43/95 y de su desarrollo reglamentario», *Impuestos II*, págs. 534 y ss.

García-Herrera Blanco, C. [2001]: «Aspectos procedimentales de las operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades: análisis del art. 15 del Reglamento», *Crónica Tributaria*, núm. 101, págs. 73 y ss.

Sesma Sánchez, B. *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson-Reuters Aranzadi, en prensa.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (CASO PRÁCTICO)

Óscar Alcalde Barrero

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid

Ramón Chaler Iranzo

Abogado

Extracto

A continuación proponemos un caso práctico de liquidación, tanto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, teniendo también en cuenta los efectos de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 a través de la nueva disposición adicional segunda de la Ley ISD, redactada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que materializan la adecuación de nuestra normativa a las obligaciones comunitarias en materia de residencia.

Palabras claves: ISD, ITP y AJD y caso práctico.

ENUNCIADO

PRIMERO: Don Patricio Calamardo, viudo, falleció el 1 de enero de 2014 en Madrid, lugar de su residencia habitual desde 1985.

El causante había otorgado testamento abierto mediante escritura pública de fecha 2 de marzo de 2011, en el cual, entre otras, se consignan las siguientes cláusulas:

- Lega, con cargo al tercio de libre disposición, a su hermano Andrés Calamardo, de 70 años de edad en la fecha del fallecimiento, residente en Londres desde el año 2012, la cantidad de 500.000 euros libres de impuestos.
- Y en el remanente de su herencia:
  - A su hijo Juan Calamardo, de 45 años en la fecha del fallecimiento y residente en Madrid desde el año 2010, le instituye heredero en 1/3 de la herencia.
  - A su hijo Francisco Calamardo, de 42 años de edad en la fecha del fallecimiento y residente en México desde el año 2013, le instituye heredero en 1/3 de la herencia.
  - Por la otra tercera parte instituye sustitución fideicomisaria en favor de su nieta Cristina de 21 años en la fecha del fallecimiento, hija de Antonio Calamardo, de 40 años de edad en la fecha del fallecimiento, a quien nombra heredero fiduciario con facultad de uso y disfrute de los bienes pero no de disposición (Antonio y Cristina residen en Barcelona desde el año 2012).

SEGUNDO: Los bienes y derechos del causante valorados conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (valor real, que económicamente coincide con el valor de mercado) a la fecha del devengo del impuesto sucesorio son los siguientes:

N.º	Bienes y derechos	Valor
1.	Vivienda habitual en Madrid	500.000 €
2.	Local comercial en Barcelona	300.000 €
3.	Cuentas bancarias	800.000 €
4.	1.000 acciones de la entidad Esponja, SA. ..... Nota: representan el 50 % del capital social; el otro 50 % es titular su hermano Andrés Calamardo.	1.000.000 €

.../...

N.º	Bienes y derechos	Valor
.../...		
5.	500 participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL ..... Nota: representan el 50 % del capital social; el otro 50 % es titular su hermano Andrés Calamardo.	800.000 €
Total		3.400.000 €

TERCERO: Datos adicionales.

a) Don Patricio había realizado una donación colacionable de 600.000 euros a su hijo Juan Calamardo mediante escritura pública de fecha 2 de enero de 2009. La donación fue autoliquidada correctamente.

b) La cuota diferencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2013 del causante resulta a ingresar por importe de 7.000 euros, siendo satisfecha por los herederos en periodo voluntario de pago antes de liquidar el impuesto sucesorio y los gastos de entierro y funeral según la factura expedida el día siguiente al fallecimiento a nombre de Juan Calamardo ascienden a 3.000 euros.

c) Don Patricio percibió en 2013 como únicos rendimientos del trabajo y de actividades económicas unos ingresos de 40.000 euros como remuneración por su cargo de gerente en la entidad Esponja, SA, de la cual es también administrador único.

d) La entidad Esponja, SA se dedica a la fabricación y comercialización de esponjas de baño. El porcentaje de afectación derivado de la aplicación de la regla del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad) es del 80 %.

e) La entidad El Paraíso, SL tiene como activo principal (representa el 90 % del activo, el resto es dinerario) una finca de recreo sita en Gandía (Valencia), valorada en 1.560.000 euros (en balance figura como valor contable 800.000 €) destinada a vivienda donde veraneaban el causante y sus familiares.

f) El patrimonio preexistente de todos los causahabientes a la fecha del devengo del impuesto sucesorio valorado según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, es inferior a 400.000 euros, salvo el caso de Andrés Calamardo que asciende a 2.000.000 de euros.

CUARTO: Una vez realizada la aceptación y la partición de la herencia, mediante escritura pública de fecha 26 de mayo de 2014 don Francisco Calamardo, adjudicatario de las 500 participaciones de la entidad El Paraíso, SL, transmite las mismas mediante escritura pública de

fecha 1 de octubre de 2014 a la entidad El Retiro Dorado, SL sin ninguna relación con los socios ni con la entidad transmitente.

QUINTO: Con fecha 1 de diciembre de 2014 mediante escritura pública, don Juan Calamardo, adjudicatario del local comercial (alquilado los últimos cinco años y con contrato en vigor), transmite el mismo por un precio de 300.000 euros a la entidad Expresso, SA. La entidad adquirente satisface en el momento del otorgamiento la cantidad de 200.000 euros aplazándose el pago del resto del precio (100.000 €) que será exigible según se establece en la propia escritura el día 1 de diciembre de 2015, junto con un 5 % de interés. Se estipula condición resolutoria explícita que garantiza el precio aplazado, los intereses remuneratorios y 10.000 euros de penalización.

Se pide:

Efectuar la liquidación del ISD, teniendo en cuenta los posibles efectos de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 y las liquidaciones, en su caso, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

SOLUCIÓN

SUCESIÓN

1. CONSIDERACIONES SOBRE EL ÁMBITO PERSONAL Y COMPETENCIA TERRITORIAL

De acuerdo con las normas establecidas por la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) y la Ley 22/2009, del sistema de financiación autonómica (a continuación se incluyen cuadros-resumen explicativos) los contribuyentes, la obligación de contribuir, la competencia territorial y la normativa aplicable a esta sucesión serán los siguientes:

Contribuyentes	Obligación de contribuir	Competencia territorial	Normativa aplicable
Andrés Calamardo	Real	Estado	Estado
Juan Calamardo	Personal	Comunidad de Madrid	Comunidad de Madrid
Francisco Calamardo	Real	Estado	Estado
Antonio y Cristina Calamardo	Personal	Comunidad de Madrid	Comunidad de Madrid

La STJUE de 3 de septiembre de 2014 declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este.

Para ejecutar la sentencia se ha modificado la disposición adicional segunda de la LISD, según redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2015, si bien la citada disposición no resuelve los hechos imponibles (en este caso la adquisición por herencia) producidos con anterioridad al 1 de enero de 2015, como en este caso, en el que el impuesto sucesorio se devengó un año antes.

La normativa aplicable para Andrés Calamardo conforme a lo dispuesto en la citada disposición debería haber sido la de la Comunidad de Madrid [disp. adic. Segunda.Uno.1 b) LISD], si bien la competencia territorial seguiría correspondiendo al Estado (disp. adic. Segunda.Dos LISD). Por tanto, antes y después de la citada modificación Andrés Calamardo deberá igualmente cumplimentar sus obligaciones por el impuesto sucesorio a la Administración Tributaria del Estado, siendo el cambio más significativo, además de la normativa aplicable, la obligación de autoliquidar el impuesto, es decir, si el hecho imponible se hubiera producido en 2015 debería practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación debería ingresar la deuda tributaria.

Dado que dicha disposición adicional segunda se ha aprobado y entra en vigor con posterioridad al devengo del ISD aplicamos la normativa del Estado. No obstante lo anterior, debería a efectos prácticos, en el supuesto de ser más ventajoso, en caso de optar por el régimen de autoliquidación, rectificar la autoliquidación presentada (art. 120.3 LGT)[1].

Por lo que se refiere a Francisco Calamardo no le será de aplicación la normativa de la Comunidad de Madrid a la fecha del devengo del impuesto ni tampoco la disposición adicional segunda de la LISD, según redacción dada por la Ley 26/2014, al no residir en un Estado miembro de la UE o del Espacio Único Europeo [disp. adic. Segunda.Uno.1 b) LISD].

A Juan, Antonio y, en su caso, Cristina Calamardo les será de aplicación la normativa de la Comunidad de Madrid [arts. 28.1.1.º b) y 32.5 Ley 22/2009].

---

[1] Los ingresos realizados, desde el momento en que se dicte la sentencia que declare nulo (en este caso parcialmente) el impuesto, se convierten en ingresos indebidos y puede ser solicitada su devolución por el procedimiento que regule la normativa interna. El procedimiento para obtener la devolución de las cantidades ingresadas es el previsto en el apartado 4 del artículo 221 de la LGT, que dispone que «cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120» de la misma ley.

Siendo el devengo del impuesto sucesorio el 1 de enero de 2014 (art. 24.1 LISD), el plazo de presentación en la Administración del Estado para Andrés y Francisco Calamardo será de seis meses [art. 67.1 a) RISD] a contar desde el día siguiente al del fallecimiento del causante, por lo que debe partirse del día 2 de enero siendo, por tanto, el último día del plazo el día 1 de julio de 2014 [Consulta núm. V3096/2011, de 30 de diciembre (NFC043400)].

Para el resto de los contribuyentes, en los que la competencia territorial corresponde a la Comunidad de Madrid (art. 55.3 Ley 22/2009), los plazos serán los mismos al no haber aprobado dicha comunidad autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas nada al respecto, si bien no deberán presentarse a la Administración del Estado sino a la Dirección General de Tributos y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid. Debemos recordar que para dichos obligados tributarios debe aplicarse la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid, que en la fecha del devengo era el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en Materia de Tributos Cedidos por el Estado (aprobado por RDLeg. 1/2010, de 5 de noviembre) y en lo no regulado deberá aplicarse la normativa del Estado.

Cuadros-resumen Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones normativa aplicable

<table>
<tr><th>Obligación de contribuir</th><th colspan="3">Exigencia ISD (4)</th></tr>
<tr><td>OBLIGACIÓN PERSONAL
• Contribuyente (causahabiente, donatario, beneficiario o favorecido) que tenga su residencia habitual en España según las normas del IRPF (art. 6 LISD) (1).</td><td colspan="3">• Por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran.
• Con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.
• Con independencia del domicilio o residencia de la persona o entidad pagadora.</td></tr>
<tr><td rowspan="4">OBLIGACIÓN REAL
• Contribuyente (causahabiente, donatario, beneficiario o favorecido) que NO tenga su residencia habitual en España según las normas del IRPF (art. 7 LISD) (1).</td><td rowspan="3">Por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza.</td><td>Que estuvieran situados (2)</td><td rowspan="3">En territorio español</td></tr>
<tr><td>Pudieran ejercitarse</td></tr>
<tr><td>Hubieran de cumplirse</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato (3).</td><td colspan="2">Haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.</td></tr>
<tr><td colspan="4">.../...</td></tr>
</table>

Obligación de contribuir	Exigencia ISD (4)
.../...	

(1) Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo dispuesto en las normas del IRPF, computándose, en su caso, los días de residencia exigidos con relación a los 365 anteriores al del devengo del impuesto (art. 17.2 RISD).

(2)

Se considerarán **situados en territorio español** (art. 18.2 RISD)	• Los bienes **inmuebles** que radiquen en territorio español.
	• Los bienes **muebles** afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español.
	• En general, los que **habitualmente** se encuentren en territorio español, aunque en el momento del devengo del ISD estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.

(3) Salvo que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes de entidades españolas situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando dichas prestaciones estén directamente vinculadas a la actividad del establecimiento en el extranjero **(art. 18.1 RISD)**.

(4) **Es preciso** tener en cuenta que la Comisión Europea ha aprobado la **Recomendación 2011/856/UE, de 15 de diciembre de 2011**, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones.

Contribuyente ISD	Hecho imponible		Normativa aplicable
Obligación **personal** de contribuir del artículo 6 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa	Causante residente en España	Normativa autonómica
		Causante NO residente en España	Normativa **estatal**
	Donaciones de inmuebles	Inmueble situado en España	Normativa autonómica
		Inmueble NO situado en España	Normativa **estatal**
	Donaciones demás bienes y derechos		Normativa autonómica
Obligación **real** de contribuir del artículo 7 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa		Normativa **estatal**
	Donaciones de inmuebles		
	Donaciones de los demás bienes y derechos		

Contribuyente residente en España	
Hecho imponible del ISD (art. 3.1 LISD)	**Normativa autonómica aplicable (*)** [arts. 27, 28.1.1.º b) y 32 Ley 22/2009]
Adquisiciones mortis causa	• La normativa de la comunidad autónoma donde el causante hubiere permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.
.../...	

Contribuyente residente en España	
Hecho imponible del ISD (art. 3.1 LISD)	**Normativa autonómica aplicable (*)** [arts. 27, 28.1.1.º b) y 32 Ley 22/2009]
.../...	
Cantidades percibidas por los beneficiarios de **seguros sobre la vida** que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario	• Igual que las adquisiciones mortis causa.
Donaciones de bienes **inmuebles**	• La normativa de la comunidad autónoma en la que radiquen los bienes inmuebles.
Donaciones de los **demás bienes y derechos**	• La normativa de la comunidad autónoma donde el donatario hubiere permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.
Transmisión a título lucrativo de los valores a que se refiere el **artículo 108 de la LMV**	• Igual que la donación de bienes inmuebles.

(*) La Sala acuerda: Plantear **cuestión de inconstitucionalidad** ante el Tribunal Constitucional respecto del **artículo 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana**, por **vulneración de los artículos 14, 31.1 y 139.1 de la CE**, suspendiendo provisionalmente las actuaciones del recurso de casación hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre su admisión. Elevar la cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional junto con testimonio de los autos principales y las alegaciones formuladas en el trámite de audiencia **[Auto TS de 8 de mayo de 2013, rec. núm. 4209/2011 (NFJ051476)]**.

«Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, **que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana** a la fecha del devengo del impuesto.» **[art. 12 bis a) Ley 13/1997].**

«Gozarán de una bonificación del 75 por 100 de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto» **[art. 12 bis.1 a) Ley 13/1997. Bonificaciones en la cuota; redacción actual]**.

Contribuyente ISD	**Normativa aplicable**		
Obligación **personal** de contribuir del artículo 6 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa	Causante residente en España	Normativa autonómica
		Causante NO residente en España	Normativa estatal/a)
.../...			

<table>
<tr><th>Contribuyente ISD</th><th colspan="3">Normativa aplicable</th></tr>
<tr><td colspan="4">.../...</td></tr>
<tr><td rowspan="2"></td><td rowspan="2">Donaciones de inmuebles</td><td>Inmueble situado en España</td><td>Normativa autonómica</td></tr>
<tr><td>Inmueble NO situado en España</td><td>Normativa estatal/d)</td></tr>
<tr><td></td><td>Donaciones demás bienes y derechos</td><td colspan="2">Normativa autonómica</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Obligación real de contribuir del artículo 7 de la Ley 29/1987</td><td colspan="2">Adquisiciones mortis causa b)</td><td rowspan="3">Normativa estatal/b), c), e)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Donaciones de inmuebles c)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Donaciones de los demás bienes y derechos e)</td></tr>
</table>

	Hecho imponible	Circunstancias	Contribuyentes	Normativa autonómica
a)	Sucesión mortis causa	Causante hubiera sido residente en un EM de la UE o del EEE, distinto de España	Contribuyentes	• Comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. • Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.
b)	Sucesión mortis causa	Causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	• Comunidad autónoma donde hubiera sido residente el causante.
c)	Donación	Bienes inmuebles situados en España	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	• Comunidad autónoma donde radiquen los bienes inmuebles.
d)	Donación	Bienes inmuebles situados en un EM de la UE o del EEE, distinto de España	Contribuyentes residentes en España	• Comunidad autónoma donde residan los contribuyentes.
.../...				

	Hecho imponible	Circunstancias	Contribuyentes	Normativa autonómica
.../...				
e)	Donación	Bienes muebles situados en España	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	• Comunidad autónoma donde hayan estado situados los bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.
Disposición adicional Segunda.Uno.1 de la Ley 29/1987 (según redacción Ley 26/2014, de 27 noviembre) **para adecuar la normativa del ISD a lo dispuesto por la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12)**.				

Normativa foral y normativa de territorio común: deslinde	
1.º	• Aplicación de los **puntos de conexión** regulados en la Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra) y Ley 12/2012 (Concierto Económico con el País Vasco).
2.º	• Aplicación de los **puntos de conexión** regulados en la Ley 22/2009 REQUISITO: exclusivamente en los supuestos en los que la Ley 28/1990 y Ley 12/2012 atribuyan la competencia al territorio común.

2. DETERMINACIÓN DE LA MASA HEREDITARIA NETA INICIAL

Valor real de los bienes y derechos	3.400.000
Ajuar doméstico	102.000 (3.400.000[2] × 3 %[3])
	.../...

[2] No se ha descontado el legado de 500.000 euros en la determinación del importe del ajuar doméstico, según el criterio seguido por algunas Administraciones Tributarias Autonómicas y el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura [Sentencia 956/2013, de 17 de septiembre (NFJ052525)]: la determinación del ajuar doméstico se hace sobre el total de los bienes dejados por el testador incluidos los legados.
En sentido contrario, la Consulta V2255/2011, de 26 de septiembre (NFC042331): al no formar parte de la herencia, no se incluyen en el concepto de caudal relicto los bienes que se transmiten mediante legado, por lo que tampoco se incluyen en la base de cálculo del ajuar doméstico.

[3] Valoración fiscal según lo dispuesto en el artículo 15 de la LISD, salvo prueba fehaciente de su inexistencia o de su valor inferior, sin que sea suficiente la mera alegación de tal inexistencia o inferior valor. No resulta de aplicación la minoración del 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio al no sobrevivir el cónyuge (art. 34.3 RISD).

.../...	
Masa hereditaria bruta	3.502.000
Deudas deducibles	7.000[4]
Gastos deducibles	3.000[5]
Masa hereditaria neta inicial	3.492.000

3. LIQUIDACIÓN: DETERMINACIÓN DE LA PORCIÓN HEREDITARIA INDIVIDUAL, BASE IMPONIBLE Y LIQUIDABLE Y CUOTA TRIBUTARIA

3.1. ANDRÉS CALAMARDO (LEGATARIO DE 500.000 EUROS LIBRES DE IMPUESTOS)

De acuerdo con el artículo 16.3 del RISD, la disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legados sea libre del impuesto o que el pago de este sea con cargo a la herencia no producirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo.

Además, el artículo 23.3 del RISD dispone que en el caso de los legados a que se refiere el artículo 16.3 de este reglamento, el importe del impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, pero, en ningún caso, será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes.

De estos preceptos podemos entender, siguiendo lo resuelto en la Consulta V0652/2005, de 20 de abril (NFC020806) lo siguiente: «que el impuesto sucesorio se satisface por los causahabientes, es decir, por los herederos o legatarios, en su caso, cualesquiera que sean las estipulaciones en contrario que establezcan estos o las disposiciones ordenadas por el testador y debe gravar el valor del legado, no del legado más el impuesto y será a cargo del legatario. Este se verá obligado a satisfacer la liquidación, bien con su propio dinero o bien con el que le entreguen las personas que por testamento deban asumirlo. En el primer caso –pago con dinero propio– el legatario ostentará un crédito frente a aquella persona, exigible por vía civil».

Por tanto, la base imponible del legatario no se verá aumentada por el impuesto pagado por los herederos. Estos se pueden deducir el propio legado para determinar su porción hereditaria pero no el impuesto que han de satisfacer. Si el legado se paga con dinero propio del legatario Andrés Calamardo, sujeto pasivo del impuesto sucesorio, este ostentará un crédito exigible por vía civil.

---

[4] Se trata de una deuda deducible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.2 de la LISD.

[5] Se trata de un gasto deducible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 b) de la LISD.

En cuanto a la normativa aplicable será la estatal, teniendo en cuenta los comentarios hechos anteriormente.

Base imponible		500.000,00
Reducción parentesco		(7.993,46)
Base liquidable		**492.006,54**
Cuota íntegra		108.390,71
Hasta 398.777,54	80.655,08	
Resto 93.229 al 29,75 %	27.735,62	
Coeficiente multiplicador (grupo III)		1,6676[6]
Cuota tributaria		180.752,34
Cuota a ingresar		**180.752,34**

De aplicar la normativa de la Comunidad de Madrid, por hacer uso de lo dispuesto en la nueva disposición adicional segunda de la LISD, el resultado, en este caso y ante la ausencia de bonificaciones autonómicas para los contribuyentes incluidos en los grupos III y IV, sería prácticamente el mismo.

Base imponible		500.000,00
Reducción parentesco		(8.000,00)
Base liquidable		**492.000,00**
Cuota íntegra		108.326,11
Hasta 399.408,59	80.780,17	
Resto 92.591,41 al 29,75 %	27.545,94	
Coeficiente multiplicador (grupo III)		1,6676
Cuota tributaria		180.633,78
Cuota a ingresar		**180.633,78**

No obstante lo anterior, si hubiera sido un hijo del causante el que residiera en Londres, con la nueva disposición fruto de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 y la combinación de reducciones y bonificaciones autonómicas, la tributación aplicando la normativa de la Comunidad de Madrid hubiera sido prácticamente cero (en torno a 100 veces inferior a la tributación aplicando la normativa estatal).

[6] En el caso de sujetos pasivos que tributen por obligación real, solo se computará el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 45 RISD).

3.2. LIQUIDACIÓN DE LOS HEREDEROS

Aunque la institución de herederos se realiza por el causante por terceras partes para la determinación de la porción hereditaria de cada heredero al haber recibido Juan Calamardo con fecha 1 de enero de 2009 una donación colacionable[7] es necesario tener en cuenta los siguientes preceptos del Código Civil:

Artículo 1.035. El heredero forzoso que concurra, con otros que también lo sean, a una sucesión, deberá **traer a la masa hereditaria los bienes o valores que hubiese recibido del causante de la herencia, en vida de este, por dote, donación u otro título lucrativo, para computarlo en la regulación de las legítimas y en la cuenta de partición.**

Artículo 1.036. La colación no tendrá lugar entre los herederos forzosos si el donante así lo hubiese dispuesto expresamente, o si el donatario repudiare la herencia, salvo el caso en que la donación deba reducirse por inoficiosa.

Artículo 1.045. No han de traerse a colación y partición las mismas cosas donadas, sino su **valor al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios.**

El aumento o deterioro físico posterior a la donación y aun su pérdida total, casual o culpable, será a cargo y riesgo o beneficio del donatario.

Artículo 1.047. El **donatario tomará de menos en la masa hereditaria tanto como ya hubiese recibido**, percibiendo sus coherederos el equivalente, en cuanto sea posible, en bienes de la misma naturaleza, especie y calidad.

Determinación de la masa hereditaria neta final	
+ Masa hereditaria neta inicial	3.492.000
– Legado	500.000
= Subtotal	2.992.000
+ Donación colacionable actualizada ..... Actualización IPC tasa variación 9,5 %	657.000
= Total	3.649.000

[7] Al haber transcurrido más de cuatro años desde la donación el 2 de enero de 2009 hasta el fallecimiento el 1 de enero de 2014, no es aplicable la acumulación de donaciones prevista en el artículo 30 de la LISD.

Atribución de la masa hereditaria neta final			
Obligado tributario	**Distribución 3.649.000**	**Distribución MHN: 2.992.000**	**Porcentaje MHN**
Juan	1.216.333 (3.649.000/3)	559.333 (1.216.333 – 657.000)[8]	18,70 %
Francisco	1.216.333 (3.649.000/3)	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina	1.216.333 (3.649.000/3)	1.216.333	40,65 %

3.2.1. Liquidación Juan Calamardo

En la liquidación de Juan Calamardo se plantea la cuestión de la aplicación de la reducción por vivienda habitual y de la empresa familiar ya que, siendo su participación en la herencia de 1/3, percibe en la actualidad 657.000 euros de menos por haberlos recibido en virtud de la donación colacionable.

En este sentido, la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, señala que la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2 c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible. Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente. También el TSJ de Madrid de forma reiterada, entre otras, la STSJ de Madrid 1176/2013, de 29 de octubre, rec. n.º 503/2011 (NFJ053896), resuelve que el artículo 27.1 de la LISD implica que el disfrute por los herederos de la reducción examinada es independiente de quien resulte adjudicatario de la vivienda habitual de la causante salvo que hubiesen sido atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicada en concepto distinto del de la herencia, supuestos estos últimos que no concurren en el caso analizado.

[8] La normativa actual del ISD no contiene ninguna referencia a las implicaciones fiscales de las donaciones colacionables. En cambio, el artículo 30.3 del Decreto 176/1959, de 15 de enero (Rgto. para la aplicación de la Ley de los impuestos de derechos reales y sobre transmisiones de bienes) ya derogado, disponía: «Al verificarse la colación de las dotes o donaciones, con arreglo al artículo 1.035 del Código Civil, o la extinción de la renta anual por muerte del ascendiente que la hubiere constituido, no se exigirá el impuesto por herencia sobre el capital de las mismas, si se justifica haber satisfecho ya el correspondiente a la donación o dote; pero si este excediere del que proceda exigir por la herencia, no habrá derecho a devolución alguna». No obstante ante la inexistencia de norma al respecto entendemos que en la medida en que ya se tributó por la donación, como en este caso, no debería Juan Calamardo volver a tributar por la misma, por tanto, en la determinación de su porción hereditaria individual debe minorarse el valor de la donación colacionable actualizada.

Aplicando literalmente lo dispuesto en la citada resolución y sentencia citada, la aplicación de la reducción se realizaría en función del porcentaje representativo de la base imponible sobre la masa hereditaria neta.

En relación con la empresa familiar Esponja, SA se cumplen todos los requisitos para la aplicación de la reducción del 95 % por adquisición mortis causa de participaciones en entidades establecida como análoga a la del Estado por el artículo 21.3 del texto refundido de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos. No puede decirse lo mismo de la entidad El Paraíso, SL al no realizar siquiera una actividad económica, por lo que no le sería de aplicación la citada reducción.

Derecho a la exención en IP y, por tanto, a la reducción en el ISD	
Requisitos	
En la entidad participada	• Realiza una actividad económica[9]
En la participación	• Tiene al menos el 5 % de forma individual o del 20 % con determinados familiares[10]
En el titular de la participación	• Realiza funciones directivas[11] y percibe una remuneración que representa más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal[12]

9 La entidad Esponja, SA se dedica a la fabricación y comercialización de esponjas de baño, por tanto realiza una actividad económica.

10 Es titular el causante de forma individual en el momento del fallecimiento del 50 % de la entidad Esponja, SA (por tanto, de al menos el 5 %) o con su hermano [incluido en el perímetro de parentesco del art. 4.Ocho.Dos b) LIP], es titular de forma conjunta del 100 % (por tanto, de al menos el 20 %).

11 El causante realizaba funciones directivas, en concreto como administrador y gerente de la misma. Según el artículo 5.1 d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, se «considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa». Según la Consulta V1335/2013, de 19 de abril (NFC047346), se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho.Dos LIP cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa «efectiva intervención en las decisiones de la empresa» a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda. Sobre la prueba del ejercicio efectivo de funciones de dirección hay que tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 31 de marzo de 2014, rec. n.º 4203/2010 (NFJ054055) y STSJ de Asturias 1417/2013, de 23 de diciembre, rec. n.º 615/2012 (NFJ056298).

12 Las retribuciones percibidas por el causante por el ejercicio de las funciones de dirección por importe de 40.000 euros representan más del 50 %, en concreto, representan el 100 % de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Se entiende que para calcular dicho porcentaje habrá que tener en cuenta tanto en el numerador como en el denominador los rendimientos netos (no los ingresos íntegros, aunque se habla en la norma de remuneraciones para la determinación del numerador, ni de rendimientos netos reducidos aunque se habla en la norma de rendimientos para la determinación del denominador).

La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la de la Comunidad de Madrid.

Obligado tributario	Distribución MHN: 2.992.000	Porcentaje MHN
Juan	559.333	18,70 %
Francisco	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina	1.216.333	40,65 %

Base imponible	559.333,00
Reducción parentesco	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual (500.000 × 0,95 × 0,1870)	(88.825,00)
Reducción empresa familiar (1.000.000[13] × 0,80[14] × 0,95 × 0,1870)	(142.120,00)

Es preciso tener en cuenta también la reciente STS de 16 de diciembre de 2013, rec. n.º 28/2010 (NFJ053124) «... en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones. Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso... si aceptáramos el criterio defendido por la Administración y consideráramos como "último" ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante». En este caso el causante fallece el 1 de enero de 2014, por lo que debería tomarse en consideración los rendimientos correspondientes a 2013, lo contrario llevaría a la situación absurda de considerar los rendimientos obtenidos en un solo día. El problema radicaría en caso de fallecimiento también en fechas próximas al 1 de enero de 2014. En estos casos si bien como periodo impositivo de referencia debería tomarse en principio el 2014, habría que también tener presente los rendimientos de 2013 porque de lo contrario podrían darse situaciones injustas carente de toda lógica jurídica.

13 La reducción del 95% debe aplicarse sobre el valor de las acciones (1.000.000 €), sin deducción de pasivo (10.000 €) proporcional de la herencia [STS de 6 de febrero de 2014, rec. n.º 1451/2013 (NFJ053627)] siendo esta forma de proceder coincidente con la doctrina del TS [STS de 18 de marzo de 2009, rec. n.º 6739/2004 (NFJ033174)].

14 El porcentaje de afectación derivado de la aplicación de la regla del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio es del 80%.
Según la STSJ de Andalucía de 31 de octubre de 2013: «el beneficio… solo alcanza a los bienes afectos al objeto de la empresa». En el mismo sentido, la Consulta V2162/2013, de 2 de julio (NFC048508), establece que «razones de lógica y coherencia interna del mecanismo a que se ha hecho referencia, así como de justicia tributaria, avalan que el porcentaje de reducción haya de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, si bien tomando en consideración no el valor contable sino el valor real de los mismos».
En sentido contrario, la STSJ de Madrid 1355/2013, de 15 de noviembre, rec. n.º 1673/2010 (NFJ053918): «La reducción del 95 por ciento que debe afectar al valor de la empresa familiar adquirida mortis causa debe entenderse

Base liquidable		**312.388,00**
Cuota íntegra		58.589,92
Hasta 239.770,16	40.072,37	
Resto 72.617,84 al 25,50 %	18.517,55	
Coeficiente multiplicador (grupo II)		1,00
Cuota tributaria		58.589,92
Bonificación 99 % (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid)		(58.004,02)
Cuota a ingresar		**585,90**

3.2.2. Liquidación Francisco Calamardo

Son aplicables a la liquidación de Francisco Calamardo las consideraciones realizadas para Juan Calamardo.

La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la estatal.

Obligado tributario	Distribución MHN: 2.992.000	Porcentaje MHN
Juan	559.333	18,70 %
Francisco	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina	1.216.333	40,65 %

Base imponible	1.216.333,00
Reducción parentesco	(15.956,87)
Reducción vivienda habitual (500.000 × 0,95 × 0,4065) Límite 122.606,47 [art. 20.2 c) LISD]	(122.606,47)
Reducción empresa familiar (1.000.000 × 0,80 × 0,95 × 0,4065)	(308.940,00)

que incluye el valor total de la misma pues no se señala que deba ser en relación con el valor de la empresa entendida únicamente respecto de los bienes patrimoniales que están afectos a la citada actividad empresarial. La Comunidad de Madrid no ha establecido limitación referida por lo que la reducción opera sobre el 100 por cien del valor neto de las participaciones dejadas en herencia».

Base liquidable		**768.829,66**
Cuota íntegra		190.745,58
Hasta 398.777,54	80.655,08	
Resto 370.052,12 al 29,75 %	110.090,50	
Coeficiente multiplicador (grupo II)		1,00
Cuota tributaria		190.745,58
Cuota a ingresar		**190.745,58**

3.2.3. Liquidación Antonio y Cristina Calamardo

Son aplicables a esta liquidación las consideraciones realizadas para Juan Calamardo.

La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la de la Comunidad de Madrid.

En cuanto a la tributación de la sustitución fideicomisaria es preciso realizar las siguientes puntualizaciones.

El artículo 26 d) de la LISD dice:

> «Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda».

El artículo 53.3 del RISD dispone*:*

> «En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos inter vivos o mortis causa, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento».

Por lo tanto, a Antonio Calamardo se le considera en este caso usufructuario al no poder disponer de los bienes de su padre siendo el valor del usufructo del 49 % atendiendo a sus 40 años de edad en el momento del fallecimiento de su padre [89 – 40, situándose el citado valor entre 10 % y el 70 %; regla nemotécnica que se obtiene del art. 26 a) LISD]. La liquidación, que tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y su grado de parentesco con el causante, sería la siguiente:

Base imponible (0,49 × 1.216.333,00)		596.003,17
Reducción parentesco		(16.000,00)
Reducción vivienda habitual (500.000 × 0,95 × 0,4065 × 0,49)		(94.612,87)
Reducción empresa familiar (1.000.000 × 0,80 × 0,95 × 0,4065 × 0,49)		(151.380,60)
Base liquidable		**334.009,70**
Cuota íntegra		64.103,45
Hasta 239.770,16	40.072,37	
Resto 94.239,54 al 25,50 %	24.031,08	
Coeficiente multiplicador (grupo II)		1,00
Cuota tributaria		64.103,45
Bonificación 99 % (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid)		(63.462,42)
Cuota a ingresar		**641,03**

Más controvertida es la tributación del último fideicomisario (Cristina), en concreto, su asimilación al nudo propietario (la norma solo establece que no se le reputará como usufructuario).

A favor de su consideración como nudo propietario es preciso señalar que el fideicomisario sucede al causante, y que lo hace desde el mismo momento de la muerte de este, de modo que aunque muera antes que el fiduciario no pierde el derecho, sino que se considera que ya lo había adquirido y que lo transmite a sus herederos.

Adicionalmente, en este supuesto, desde la institución está claro quién será el propietario de los bienes al fallecimiento del heredero fiduciario (Cristina Calamardo). En los casos de sustitución fideicomisaria en los que no se conoce quién será el último fideicomisario llamado por el testador porque no exista aún al tiempo del fallecimiento de este no sería posible la atribución de la citada nuda propiedad.

Según la STSJ de Asturias 1382/2005, de 14 de septiembre, rec. n.º 1698/2000 (NFJ022354), no puede olvidarse que la herencia del testador o fideicomitente es una sola herencia, que solo temporal y transitoriamente pasa a manos del heredero fiduciario, y la diferencia fundamental entre el fideicomiso de residuo y la genuina sustitución fideicomisaria es que en esta última el fideicomisario adquiere, a la muerte del testador, de modo definitivo, el derecho a la nuda propiedad de todos los bienes en que ha sido instituido, dado que el fiduciario viene obligado a conservar como mero usufructuario los bienes de la herencia, mientras que, en la primera, el fideicomisario de residuo, que no adquiere el derecho a la sucesión hasta el último momento de vida del fiduciario, adquiere el derecho solo al residuo.

Si consideramos a Cristina Calamardo como nudo propietaria, la liquidación sería la siguiente:

Base imponible (0,51 × 1.216.333,00)		620.329,83
Reducción parentesco		(16.000,00)
Reducción vivienda habitual (500.000 × 0,95 × 0,4065 × 0,51)		(98.474,63)
Reducción empresa familiar (1.000.000 × 0,80 × 0,95 × 0,4065 × 0,51)		(157.559,40)
Base liquidable		**348.295,80**
Base imponible teórica		1.216.333,00
Reducción parentesco		(16.000,00)
Reducción vivienda habitual (500.000 × 0,95 × 0,4065) Límite 123.000		(123.000,00)
Reducción empresa familiar (1.000.000 × 0,80 × 0,95 × 0,4065)		(308.940,00)
Base liquidable teórica		768.393,00
Cuota íntegra teórica		190.553,03
Hasta 399.408,59	80.780,17	
Resto 368.984,41 al 29,75 %	109.772,86	
Coeficiente multiplicador (grupo II)		1,00
Cuota tributaria teórica		190.553,03
Tipo medio efectivo (190.553,03/768.393,00)		0,2479
Cuota tributaria (0,2479 × 348.295,80)		86.342,53
Bonificación 99 % (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid)		(85.479,10)
Cuota a ingresar		**863,43**

En el momento de la consolidación del dominio deberíamos aplicar el citado tipo medio del 24,79 % al valor atribuido al usufructo en el momento de la constitución del mismo.

En sentido contrario, parte de la doctrina considera que en estos casos tanto el fiduciario como los fideicomisarios intermedios tributarán, fijándose la base por aplicación de las reglas relativas a los usufructos vitalicios cada vez que tenga lugar la sustitución en virtud de la cual adquieran los bienes, sin liquidar al último fideicomisario por la adquisición de la nuda propiedad, al que se liquidará el impuesto por adquisición del pleno dominio, cuando fallezca el heredero fiduciario.

En este sentido, la STS de 11 de enero de 1996, rec. n.º 3363/1991 (NFJ004341), señala:

> «En la sustitución fideicomisaria existen llamamientos sucesivos, pero en los intermedios, los herederos adquieren con la limitación de conservar y transmitir los bienes a los siguientes, de manera que el último heredero fideicomisario es el que adquiere en plenitud, por lo que la Ley fiscal grava a los intermedios como usufructuarios y al último por el pleno dominio, salvo que aquellos tuviesen facultades de disposición».

También la STSJ de Madrid 30954/2009, de 23 de noviembre, rec. n.º 384/2006 (NFJ037422), resuelve en relación con esta institución lo siguiente: «La tributación de esta figura está contemplada en el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que establece en sus apartados d) y e) que siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda. La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo, y se valorará conforme a las reglas anteriores. En su desarrollo el artículo 53 apartado 3.º del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que en las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos "ínter vivos" o "mortis causa", en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este reglamento. Del propio texto de la norma se deduce que, con independencia de la regulación de la institución en el Código Civil, el heredero fideicomisario adquiere derechos a la sucesión desde la muerte del causante. Por tanto los efectos tributarios, se producen desde la efectiva adquisición de la herencia, que es cuando desaparecen las limitaciones, y por lo tanto el momento en el que se produce el hecho imponible. Por ello el actor debe tributar por lo que recibe en el momento de la efectiva adquisición de la herencia, y ello con independencia de ser heredero del original causante y no del heredero fiduciario, pues en todo caso la recepción de los bienes del causante no se produce hasta el fallecimiento del fiduciario, y aunque este tribute por el usufructo no significa que el heredero fideicomisario tenga un derecho perfecto sobre la nuda propiedad de los bienes desde el fallecimiento del primer causante, sino una mera expectativa, como lo demuestra el hecho de que el conocimiento de quién será el heredero o herederos fideicomisarios solo se sabrá en el momento del fallecimiento del fiduciario al que los herederos fideicomisarios deben supervivir. En tanto en cuanto vive el fiduciario los herederos fideicomisarios son inciertos. En el caso enjuiciado serán herederos fideicomisarios los hijos de D.ª A... si los tuviere y si no a los parientes de ellos a quienes correspondiera heredarlos según los llamamientos de la sucesión intestada. Del texto del testamento se deduce que todos o algunos de los segundos llamados podían incluso no estar concebidos, por lo que difícilmente podían ser titulares de derecho real alguno y por ende tributar por el impuesto al tiempo del fallecimiento de G..., debiendo además señalarse que no consta tampoco que se haya producido pago alguno por la nuda propiedad, por lo que al recurrente le sería exigible el impuesto por dicho concepto, dado que la prescripción para liquidar el impuesto no se inicia sino desde el día del fallecimiento del heredero fiduciario momento en que

se produce la realización del hecho imponible y desde el cual debe iniciarse el plazo prescriptivo, para la determinación de la herencia, y si la tributación ha de producirse por la nuda propiedad recibida de G..., según su criterio, y por la extinción del usufructo disfrutado por D.ª A..., la suma de ambos no puede ser otra que la tributación por el pleno domino. Por tanto el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado».

Si seguimos esta tesis, a la que nos unimos, no habría que realizar ninguna liquidación a Cristina en el momento del fallecimiento del causante y se procedería a la liquidación por la adquisición de la plena propiedad en el momento del fallecimiento del heredero fiduciario (su padre Antonio Calamardo) teniendo en cuenta el valor de los bienes en dicho momento y su grado de parentesco con el fideicomitente, su abuelo Patricio Calamardo.

ITP Y AJD

1. VENTA DE LAS PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD EL PARAÍSO, SL

Una vez realizada la aceptación y la partición de la herencia, en escritura pública de fecha 1 de octubre de 2014, don Francisco Calamardo, adjudicatario de las 500 participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL, transmite las mismas a la entidad El Retiro Dorado, SL.

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) tradicionalmente, y también ahora en su redacción dada por la disposición final primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, con entrada en vigor el día 31 de octubre de 2012, establece la exención general del gravamen por el IVA o por el ITP y AJD de la transmisión de valores, incluidas a estos efectos la transmisión de participaciones sociales. No obstante lo anterior, si se trata de eludir su pago por la transmisión del inmueble de la entidad al que representa las participaciones sociales transmitidas, la operación volvería a ser gravada por el impuesto exencionado.

Por tanto, si mediante la transmisión de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión del inmueble propiedad de la citada entidad a la que representa dichas participaciones sociales, es decir, el pago del IVA o del ITP y AJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de participaciones sociales, sino como transmisión de inmuebles, lo cual implica que desde ese momento la transmisión de las citadas participaciones sociales en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos.

El artículo 108.2 de la LMV [incisos a), b) y c) del párrafo segundo] regula tres supuestos específicos en los que se presume *iuris tantum* el ánimo elusorio, dispensando a la Administración de probar la existencia del mismo.

De los tres supuestos específicos, el único que en principio podría tener encaje sería el regulado en la letra a):

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos[15] a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

Pero en este caso, en la venta de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL no concurre el citado supuesto a) de presunción de ánimo de elusión, ya que si bien el activo está formado al menos en un 50 % por inmuebles radicados en España no afectos a actividades económicas (finca de recreo en Gandía destinada a veraneo), El Retiro Dorado, SL, como adquirente, no obtiene el control de la entidad.

Por tanto, parece que no concurren los requisitos exigidos en el párrafo segundo del artículo 108.2 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) y c)–, por lo que no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en los citados incisos.

No obstante lo anterior, de los datos objetivos contenidos en el enunciado sí pudiera deducirse que la transmisión del 50 % de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL incurre en lo previsto en el párrafo primero del artículo 108.2 de la LMV, siguiendo lo dispuesto en la Consulta V0307/2013, de 14 de febrero (NFC046535). La prueba de que se realiza la transmisión con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITP y AJD corresponde a la Administración tributaria.

El impuesto eludido que habría gravado la transmisión del inmueble presumiblemente es la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD, ya que, aunque la sociedad hubiera transmitido la vivienda, al no estar afecta la misma a actividades económicas, el impuesto procedente sería directamente TPO. Incluso si entendiéramos que al ser una sociedad la transmitente hipotética del inmueble, la entrega estuviera sujeta al IVA, dicha entrega estaría exenta y no cabría renuncia a la exención por el destino previsible de la finca como vivienda destinada a veraneo.

Según la regla 5.ª del artículo 108.3 para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real del inmueble, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa.

Si hubiese sido de aplicación la letra a) se tomaría como base imponible la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de

[15] Las Consultas V3528/2013, de 4 de diciembre (NFC049867), y V3604/2013, de 13 de diciembre (NFC049933), señalan que los requisitos de afección de bienes a los que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988 deben ser los exigidos por la normativa del IVA y no la del IRPF.

este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

Hecho imponible	Transmisión de valores sujeta a TPO de bien inmueble: art. 7.1 a) TRLITP y AJD
Sujeto pasivo	El adquirente: El Retiro Dorado, SL: art. 8 a) TRLITP y AJD
Devengo	1 de octubre de 2014
Base imponible	780.000 euros (50 % del valor real del bien inmueble)
Tipo de gravamen	10 % (art. 13.Uno Ley 13/1997 de la Comunitat Valenciana, art. 33.2 Ley 22/2009)
Cuota tributaria	78.000 euros

2. Según el apartado quinto del enunciado, nos encontramos con dos hechos imponibles diferenciados:

- La transmisión del local comercial.
- La constitución de la condición resolutoria explícita.

2.1. LA TRANSMISIÓN DEL LOCAL COMERCIAL

La transmisión del local comercial es una entrega de bienes sujeta al IVA [art. 7.1.º b) LIVA[16] en relación con el art. 5.Uno c) LIVA] y si el adquirente actúa en el ejercicio de su actividad empresarial y, en función de su destino previsible, tuviera derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición cabría la renuncia a la exención en el IVA (art. 20.Dos LIVA)[17]. El sujeto pasivo del IVA sería la entidad adquirente Expresso, SA por inversión del sujeto pasivo [art. 84.Uno.2.º e) LIVA].

---

16 Artículo 7.1.º a) de la LIVA, desde 1 de enero de 2015 (según nueva redacción de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre).

17 La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, da nueva redacción al apartado dos del artículo 20 de la LIVA (entrada en vigor de dicho apartado el 1 de enero de 2015) estableciendo que «Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar **la deducción total o parcial del Impuesto soportado** al realizar la adquisición **o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción**». Se amplía, por tanto, el ámbito objetivo de aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias.

La tributación de la operación por IVA implicaría la sujeción a la cuota gradual documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD.

Hecho imponible	Transmisión de local alquilado sujeto y no exento a IVA: art. 7 LIVA en relación con el 5 de la LIVA. Sujeción a la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITP y AJD
Sujeto pasivo	La entidad Expresso, SA (el adquirente del bien; art. 29 TRLITP y AJD)
Devengo	1 de diciembre de 2014
Base imponible	300.000 euros
Tipo de gravamen	1,8 % [art. 7 b) Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Cataluña]
Cuota tributaria	5.400 euros

2.2. LA CONSTITUCIÓN DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA

Se trata de una convención independiente a la compraventa que hay que liquidar por separado (art. 4 TRLITP y AJD).

De acuerdo con el artículo 7.3 del TRLITP y AJD:

> «Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equipararán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

Por su parte, el artículo 12 del RITP y AJD dispone que:

> «1. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equipararán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida.
>
> 2. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen

el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

3. Si como consecuencia de quedar exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones empresariales de bienes inmuebles tributasen por la modalidad de *transmisiones patrimoniales onerosas*, también tributará por esta modalidad la constitución de la condición resolutoria explícita de la compraventa en garantía del precio aplazado, siempre que el **gravamen procediese en función de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya**».

Se acompaña el siguiente cuadro-resumen para su comprensión:

<table>
<tr><td>Ley Hipotecaria</td><td colspan="3">• Artículo 10: En la inscripción de los contratos en que haya mediado precio o entrega de metálico, se hará constar el que resulte del título, así como la forma en que se hubiese hecho o convenido el pago.
• Artículo 11: La expresión del aplazamiento del pago, conforme al artículo anterior, no surtirá efectos en perjuicio de tercero, a menos que se garantice aquel con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita. En ambos casos, si el precio aplazado se refiere a la transmisión de dos o más fincas, se determinará el correspondiente a cada una de ellas.
• Artículo 23: El cumplimiento de las condiciones suspensivas, resolutorias o rescisorias de los actos o contratos inscritos, se hará constar en el registro bien por medio de una nota marginal, si se consuma la adquisición del derecho, bien por una nueva inscripción a favor de quien corresponda, si la resolución o rescisión llega a verificarse.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Regla general de tributación (arts. 7.3 TR y 12 Rgto.)</td><td rowspan="2">La condición resolutoria la establece el comprador para favorecer al vendedor</td><td>Si el comprador de la finca es empresario o profesional</td><td>• No sujeta a TPO.
• Sujeta y no exenta a la cuota gradual de AJD (la constitución y la cancelación, en su caso, hechas en escritura pública).</td></tr>
<tr><td>Si el comprador de la finca es particular</td><td>• Sujeta y no exenta a TPO (se equipara a la hipoteca).
• No sujeta a la cuota gradual de AJD.</td></tr>
<tr><td>Regla especial de tributación (arts. 7.3 TR y 12 Rgto.)</td><td>No interesa quien constituye la condición en caso de transmisión sujeta y no exenta de IVA</td><td colspan="2">• Independientemente del comprador que constituya la condición, está sujeta la condición a la cuota gradual de AJD.
• Dicho de otra manera, si la compraventa tributa por IVA, la constitución de la condición en escritura pública tributa siempre por la cuota gradual de AJD.</td></tr>
</table>

Como la transmisión del inmueble está sujeta al IVA, la constitución de la condición resolutoria explícita tributará en todo caso por la cuota gradual documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD, **independientemente de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya.**

Para la determinación de la base imponible (valor declarado) habrá que atender al contenido valuable, que en este caso sería el valor de la garantía (art 30.1 TRLITP y AJD).

Hecho imponible	Constitución de condición resolutoria explícita sujeta a AJD: arts. 7.3 y 31.2 TRLITP y AJD y 12 RITP y AJD
Sujeto pasivo	Juan Calamardo (el vendedor, por ser la persona en cuyo interés se establece; art. 29 TRLITP y AJD)
Devengo	1 de diciembre de 2014
Base imponible	115.000 euros (100.000 € parte aplazada + 5.000 € de intereses + 10.000 € de penalización, cantidades garantizadas con la constitución de la condición resolutoria explícita)
Tipo de gravamen	1,5 % [art. 7 e) Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Cataluña]
Cuota tributaria	1.725 euros

LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN «DETERIORADA» EN EL CAPITAL DE EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS. OPCIONALIDAD DEL GASTO Y EFECTOS FUTUROS DEL DEROGADO ARTÍCULO 12.3 DEL TRLIS

Félix Daniel Martínez Laguna

Investigador en formación FPI-UAM.
Universidad Autónoma de Madrid

Extracto

El presente trabajo analiza los efectos del artículo 12.3 del TRLIS en la transmisión de las participaciones en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Concretamente, el estudio centra su atención en las futuras consecuencias derivadas de la transmisión de la participación cuando estas hubieran podido beneficiarse de un gasto puramente fiscal reconocido en el citado artículo. La Dirección General de Tributos ha entendido la necesaria aplicación de este deterioro fiscal –que no contable– de forma autónoma, automática y obligatoria pretendiendo evitar lo que a su juicio supondría una vulneración de los criterios de imputación temporal que rigen en la normativa del impuesto. A estos efectos, con independencia de que el obligado tributario hubiera practicado el ajuste extracontable negativo en un ejercicio previo al de la transmisión, será preceptiva la práctica de un ajuste extracontable positivo por aquel valor con el consiguiente incremento de la ganancia derivada de la transmisión de la participación.

A través del análisis del tratamiento contable y fiscal de esta pérdida por deterioro bajo los dictados del Plan General de Contabilidad de 1990 y 2007 y del TRLIS, se confirma la necesaria neutralidad de la modificación contable a efectos fiscales y se reconoce desde una perspectiva jurídico-tributaria la opcionalidad de la aplicación de un gasto para la determinación de la base imponible del impuesto atendiendo, entre otros factores, a una posible incongruencia relativa entre la base imponible del impuesto y el hecho imponible. En este sentido, se considera la naturaleza de beneficio fiscal del gasto extracontable instaurado en el artículo 12.3 del TRLIS y se aportan determinadas reflexiones con respecto a las consecuencias jurídicas de la desatención del criterio de la Dirección General de Tributos a este respecto.

Palabras claves: pérdida por deterioro; entidades del grupo, multigrupo y asociadas; opcionalidad de aplicación de un ajuste extracontable; beneficio fiscal, e incongruencia.

Fecha de entrada: 15-09-2014 / Fecha de aceptación: 14-10-2014 / Fecha de revisión: 14-11-2014

TRANSMISSION OF «IMPAIRED» EQUITY GROUP COMPANIES, JOINT VENTURES AND ASSOCIATES. OPTIONALITY OF SPENDING AND FUTURE EFFECTS OF THE REPEALED ARTICLE 12.3 TRLIS

Félix Daniel Martínez Laguna

Abstract

This article deals with a specific issue regarding the effects of fiscal provision for depreciation of equity investments in group companies, joint ventures entities and associates at the moment of its transmission, according to the article 12.3 of Corporate Income Tax Law (TRLIS). As a result of a change in Administrative criterion as stated in a binding ruling issued by the General Directorate of Taxes (Dirección General de Tributos), the tax payer has to apply a positive non-accounting adjustment in the corporate tax base in the tax year when the transmission occurs if the requirements of the fiscal provision were satisfied in a previous year, even if the tax payer had not considered the fiscal expense, as a negative non-accounting adjustment, in that previous year. This administrative interpretation which is basically based on a timing issue, though it could be well considered from a technical perspective, does not achieve proper legal basis.

In this regard, this work focuses on the article 12.3 TRLIS regime in relation with the Spanish accounting system under the Spanish General Accounting Plans of 1990 and 2007. After the analysis, it is possible to reach the conclusion that there are no arguments for considering this fiscal –not accounting– expense as a compulsory adjustment regarding the fiscal neutrality in the accounting reform and the relative inconsistency between the chargeable event and the tax base rules, among other points for consideration. In addition to this, the article address the consequences whether the tax payer does not consider the new administrative criterion.

Keywords: provision for depreciation of equity investments; group companies, joint ventures entities and associates; optional application of a non-accounting adjustment; tax benefit, and inconsistency.

Sumario

1. Introducción
2. Tratamiento contable y fiscal de las pérdidas por deterioro de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas
   - 2.1. Tratamiento contable y fiscal bajo el Plan General de Contabilidad de 1990 y el TRLIS
   - 2.2. Tratamiento contable y fiscal bajo el Plan General de Contabilidad de 2007 y el TRLIS en sus diferentes versiones
3. Régimen jurídico-fiscal del artículo 12.3 del TRLIS
   - 3.1. La imputación temporal del gasto fiscal
   - 3.2. La transmisión de la participación en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas
4. Efectos de la derogación del artículo 12.3 del TRLIS y el régimen transitorio aplicable
5. Conclusiones

NOTA: Este trabajo se inserta en el proyecto de investigación DER2012-31931 financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

1. INTRODUCCIÓN

La práctica tributaria encuentra una especial dificultad derivada no solo de la evidente volatilidad normativa sino también de las diferentes interpretaciones que pueden encontrar unas normas de vigencia y contenido inestable. En este sentido, huelga expresar que la existencia de diferentes órganos administrativos, como la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo, DGT) o los Tribunales Económico-Administrativos, al margen de los órganos jurisdiccionales, facilita la concurrencia de interpretaciones diferentes de la norma que, teniendo carácter exclusivamente vinculante para la propia Administración, se configuran de facto como auténticos criterios de aplicabilidad de la norma tributaria[1]. Constituyéndose como virtud y defecto, esta diversidad interpretativa sitúa al obligado tributario en una especial tesitura pues existiendo interpretaciones igualmente razonables y válidas de la norma alejadas de aquellas consideradas por la Administración, existirá una especial cautela a la hora de valorar su posible puesta en práctica ante las incuestionables consecuencias jurídicas y económicas que pudieran derivarse.

Esta concreta dificultad encuentra un claro ejemplo en la configuración normativa del gasto relativo a la pérdida por deterioro de valor de la participación en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas del ya extinto –pero no por ello carente de consecuencias jurídicas *pro* futuro– artículo 12.3 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 (en lo sucesivo, TRLIS). Un precepto donde se ponía de manifiesto una característica poco frecuente en la tributación societaria permitiéndose la deducibilidad de un gasto en la base imponible del impuesto sin que encontrara reflejo contable en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad-contribuyente.

---

[1] En este sentido, VILLAVERDE GÓMEZ incluso considera que «la consulta vinculante puede constituir una decisión anticipada, una previa aplicación de la norma, la cual estaría condicionada a la efectiva realización del hecho imponible o a la coincidencia del ya realizado con el descrito en la norma». *Vid.* VILLAVERDE GÓMEZ, M. B.: «Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas», *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 22, núm. extra, 2013, pág. 692. Por su parte, CAAMAÑO ANIDO entiende que no puede olvidarse que la «dimensión "cuasi-normativa" que el efecto vinculante de sus consultas y Resoluciones [de la Dirección General de Tributos] (...) le ha venido dando desde la promulgación de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, a su doctrina, se ha traducido en un desbordamiento de los límites del principio de legalidad». *Vid.* CAAMAÑO ANIDO, M. A.: «Apariencia y realidad en la interpretación de la norma tributaria», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 409-410.

Una licencia de deducibilidad fiscal entendida como reacción normativa a la aprobación del Plan General Contable del año 2007 (en lo sucesivo, PGC 2007).

Desde esta perspectiva, la pretendida armonización del derecho de sociedades en la Unión Europea motivó la aprobación del mencionado PGC 2007 que, entre otras cuestiones, supuso la modificación de diferentes normas de registro y valoración frente a la regulación precedente. Entre ellas destacó, a los efectos aquí pertinentes, la modificación relativa a instrumentos financieros y, de forma más específica, al deterioro de valor de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. El nuevo criterio contenido en la norma de registro y valoración, aun reflejando de forma más fidedigna la realidad económica y mercantil de la participación, restringía y restringe la determinación del deterioro de estas participaciones y, por consiguiente, la posible imputación de un gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias.

De forma paralela y atendiendo a la conexión entre la contabilidad y la tributación, se acometieron diferentes reformas en la normativa fiscal pretendiendo adaptar el Impuesto sobre Sociedades a la nueva normativa contable. Sin embargo, se mantuvieron desde una perspectiva estrictamente fiscal los pretéritos efectos contables de las pérdidas por deterioro de valor de las participaciones en este tipo de entidades mediante la configuración de un gasto de carácter extracontable que permitía la deducibilidad de la pérdida sin la necesaria consignación del gasto en la contabilidad de la sociedad. Una realidad que suponía eludir la máxima contenida en la propia normativa del impuesto en relación con la imperativa imputación del gasto contable en la cuenta de pérdidas y ganancias para permitir su deducibilidad a efectos fiscales[2].

El presente trabajo pretende resolver las dudas que se han generado en torno a la transmisión de este tipo de participaciones cuando constante su tenencia se hubiera podido dotar, y no se dotó, un gasto deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a consecuencia de su deterioro de conformidad con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS en un ejercicio previo al de la transmisión.

La doctrina, tanto administrativa como científica, ha pretendido matizar los márgenes de aplicación del derogado artículo 12.3 del TRLIS ante la difícil práctica de su mandato y la compleja interpretación de sus términos. Una aplicación e interpretación que, pese a la derogación de este precepto mediante la aprobación de la Ley 16/2013 será de suma importancia ante la incidencia de su mandato en periodos iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2013 en tanto se produzca la enajenación de participaciones no deterioradas fiscalmente cuando hubiera procedido la dotación del gasto de conformidad con las reglas del artículo.

---

[2] Entre otras muchas, esta adaptación no respondía sino a la firme intención del legislador de mitigar los efectos de la modificación contable en la esfera del Impuesto sobre Sociedades, considerando necesaria la neutralidad de esa modificación a efectos impositivos. Concretamente, en el preámbulo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa europea, de la cual trae causa la reforma contable, puede leerse como objetivo de la actuación legislativa que el «Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable».

2. TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

La pretendida continuidad de los efectos normativos que el legislador consideró apropiada desde una perspectiva estrictamente fiscal para la participación en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas implica la necesaria nota sobre la regulación anterior, tanto contable como fiscal, a los efectos de comprender el régimen instaurado con la aprobación de diferentes normas con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran con posterioridad al 1 de enero de 2008.

2.1. TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL BAJO EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1990 Y EL TRLIS

2.1.1. Tratamiento contable

La norma de valoración 8.ª del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en lo sucesivo, PGC 1990) reconocía en su segundo apartado que respecto de las correcciones valorativas de participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas resultaría aplicable una provisión por depreciación cuando el precio de adquisición de la participación que figurara en el balance de la sociedad fuera superior al importe resultante de aplicar diferentes criterios valorativos[3]. Dichos criterios valorativos se identifican con el valor teórico contable (VTC) que corresponda a las participaciones que son objeto de comparación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior.

A continuación se refleja gráficamente aquella situación que, de conformidad con el PGC 1990, supondría la determinación de una provisión por depreciación de, entre otros, este tipo de valores:

$$\text{Precio de adquisición} > VTC_f + \text{Plusvalías tácitas}_i{}^{4}$$

De todo lo anterior debe destacarse, por un lado, el concepto de valor teórico contable, identificándose con los fondos propios de la sociedad participada[5] y, por otro lado, la denominada

---

[3] La nomenclatura de provisión por deterioro del PGC 1990 fue sustituida tras la aprobación del PGC 2007 por el concepto de pérdida por deterioro de valor.

[4] El subíndice «i» hace referencia a aquellas plusvalías puestas de manifiesto en el momento de adquisición de la participación y que subsistan en el momento de la valoración. Por su parte, el subíndice «f» se relaciona con el valor teórico contable concluido el ejercicio.

[5] Sanz Gadea identifica sin ambages el valor teórico contable con los fondos propios de la sociedad –parte integrante del patrimonio contable–, negando, asimismo, la identidad entre el patrimonio y el valor teórico contable y excluyen-

plusvalía tácita identificada como aquel incremento del precio de adquisición derivado del mayor valor de mercado que presentan determinados activos en el momento de la adquisición con respecto a su valor contable[6]. Como se ha puesto de manifiesto, bajo el PGC 1990 se determinaba la provisión por depreciación atendiendo a las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistieran en el momento posterior de la valoración. A título meramente enunciativo, este extremo fue criticado por determinados autores al considerarse un criterio que *obtiene resultados que son a priori incompatibles con la imagen fiel* [del patrimonio de la sociedad], *debido a la excesiva cautela*[7].

Por último, debe advertirse que esta provisión por depreciación se reflejaría en una partida de gasto que se integraría en la cuenta de pérdidas y ganancias minorando el resultado contable de la entidad tenedora de la participación. Como es sabido, el resultado contable determinado será precedente de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades[8].

---

do las subvenciones de capital del concepto de fondos propios. *Vid*. Sanz Gadea, E.: *Impuesto sobre Sociedades (I): comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2004, pág. 606. En este mismo sentido, y para un análisis detallado del concepto de valor teórico contable, *vid*. Llansó Nores, M.: «Provisiones de activo» en Laorden, J. y Arqués, J. (dirs.): *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 1998, págs. 523-527. Otros autores consideran conveniente traer a colación y generalizar la definición de patrimonio contable que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) realizó exclusivamente para determinados tipos de operaciones societarias. *Vid*. AA. VV.: «Activos financieros» en Ortega Carballo, E. y De Pinazo Osuna, B. M.ª (coords.): *Manual de contabilidad y auditoría. Manuales de formación continuada*, Centro de Documentación Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pág. 253. La definición a la que se refieren los autores puede encontrarse en la Resolución del ICAC de fecha 20 de diciembre de 1996 (BOE de 4 de marzo de 1997) habiendo sido empleada con posterioridad para ampliar el espectro de operaciones societarias a las que resulta de aplicación en las contestaciones a las Consultas 1 del BOICAC n.º 43, de septiembre de 2000 (NFC011476) y 1 del BOICAC n.º 53, de marzo de 2003 (NFC017308). Por su parte, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 20 de noviembre de 2003 [rec. núm. 1267/2001 (NFJ020039)], destacando la ausencia de definición del concepto, ha considerado que «(...) se entiende como valor contable [valor teórico contable] el patrimonio neto de la entidad; patrimonio neto a su vez formado por la diferencia entre los activos reales poseídos por la misma y los pasivos que le resultan exigibles (...)» (FD 4.º). La sentencia, en la pretensión de identificar el concepto, acaba relacionando, aun de forma indirecta, el patrimonio neto con los fondos propios, añadiendo las subvenciones de capital.

6 *Vid*., en este sentido, AA. VV.: «Activos financieros», *op. cit*., pág. 253. En otra definición igualmente válida, Sanz Gadea reconoce que las plusvalías tácitas «pueden responder a un valor inmaterial o al mayor valor de ciertos elementos de activo». *Vid*. Sanz Gadea. E.: *Impuesto sobre Sociedades*..., *op. cit*., pág. 607.

7 *Vid.* Sebastián Castro, F.: «Activos financieros (II). Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociados. Activos financieros disponibles para la venta. Casos particulares» en *Manual del Nuevo Plan General Contable*, CEF, Madrid, 2008, págs. 171 y 172. Este autor llega a la conclusión expuesta aludiendo al carácter retrospectivo de los datos contables considerados, al exclusivo cómputo de las plusvalías tácitas iniciales y a la falta de consideración de los plazos y características de las inversiones.

8 En este contexto, Llansó Nores entiende que las situaciones que contablemente darían lugar a una depreciación de la participación bajo esta normativa serían: i) generación de pérdidas por la participada que disminuyan su valor teórico contable respecto al inicio del ejercicio; ii) generación de beneficio por parte de la filial que no alcance la amortización teórica del fondo de comercio; y iii) una depreciación total o parcial de la plusvalía tácita preexistente que no sea absorbida por el beneficio generado por la filial. *Vid*. Llansó Nores, M.: «Provisiones de activo», *op. cit*., pág. 521.

2.1.2. Tratamiento fiscal

El estudio del tratamiento fiscal de la provisión por depreciación debe comenzar con una referencia al apartado tercero del artículo 10 del TRLIS[9]. Este artículo se erige como pieza fundamental para comprender la relación existente entre la contabilidad y tributación societarias reconociendo que «(...) la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas (...)».

El resultado contable, como producto de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio societario, será en todo caso punto de partida para la determinación de la tributación en concepto de Impuesto sobre Sociedades, viéndose este resultado modificado de acuerdo con las reglas previstas en la propia normativa del impuesto. Apuntado esto interesa la previsión contenida en el apartado tercero del artículo 12 del TRLIS, relativa a la limitación de la deducibilidad del gasto derivado de la depreciación de la participación en el capital. Este precepto reconocía, entre otras cuestiones, la posible deducibilidad fiscal del gasto contable por la diferencia que se pusiera de manifiesto entre el valor teórico contable de la sociedad participada al inicio y al cierre del ejercicio societario, debiendo tenerse en cuenta, asimismo, las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. El gasto fiscalmente deducible (GFD) respondería, por tanto, a la siguiente ecuación:

$$GFD = VTC_i - VTC_f$$

El valor teórico contable aludido por la normativa fiscal debía ser determinado de conformidad con la normativa contable al carecer de un concepto fiscal autónomo. Así, Llansó Nores concluye que «desde un punto de vista fiscal, puesto que la LIS no contiene definición alguna de los elementos que integran el valor teórico contable, entendemos que, siendo este un concepto eminentemente contable, deberá calcularse como norma general tomando como base los estados contables de la entidad participada»[10]. Esta interpretación, aunque referida a legislación superada, permite observar un criterio mantenido en la normativa posterior. Desde la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la determinación de la depreciación de conformidad con la normativa contable parece ser el criterio aceptado legalmente[11]. No obs-

---

9 Este precepto no ha sufrido variación en las diferentes versiones legislativas que se estudian en este trabajo. A título ejemplificativo, debe destacarse la idéntica redacción del mismo en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en virtud de la cual encontró su redacción original.

10 *Vid.* Llansó Nores, M.: «Provisiones de activo», *op. cit*., pág. 526.

11 «De todas formas, y por aplicación del artículo 10.3 del TRLIS, (...) en las pérdidas por deterioro de valor de los activos (...), en todo aquello que no esté regulado de forma explícita en la Ley del Impuesto, la normativa contable será de aplicación con plenos efectos fiscales». *Vid.* Álvarez Melcón, S. y García-Olmedo Domínguez, R.: «Pérdidas por deterioro de valor y provisiones» en *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*, CEF, Madrid, 2009, pág. 342.

tante, en el siguiente epígrafe se observará la diferente consideración de este extremo con respecto al régimen especial de deducibilidad del deterioro de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, en cuyo caso sí que se atenderá a los gastos fiscalmente no deducibles en sede de la entidad participada para la determinación de la pérdida por deterioro de valor de la participación y el gasto correlativo en la base imponible de la entidad tenedora de las participaciones.

Precisado lo anterior y comparando el régimen de deducibilidad contable y fiscal, el gasto contable no será íntegramente deducible de la base imponible de la sociedad al hacer exclusiva referencia la normativa fiscal al valor teórico contable de la participada. Ello implica que las plusvalías tácitas a las que refiere la normativa contable no tendrían reflejo alguno en la determinación del gasto fiscalmente deducible y, por tanto, su posible disminución de valor no podría considerarse gasto por depreciación[12].

Cabe hacer referencia a la necesaria imputación del gasto contable en la cuenta de pérdidas y ganancias para la posible deducibilidad del mismo en el Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, el artículo 19 del TRLIS, en sus diferentes versiones, aboga por el criterio del devengo e impide la deducibilidad de aquellos gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, y aun no siendo contradictorio, la normativa fiscal permite la deducibilidad del gasto cuando este se impute contablemente en un ejercicio posterior al de su devengo bajo la condición de que esa variación en la imputación del gasto contable no implique una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación generales. Como veremos, la imputación a la que hace referencia el artículo 19 del TRLIS es únicamente contable, extremo que se ha situado en el núcleo de la interpretación de la DGT con respecto a la aplicación del gasto fiscal por deterioro de la participación en entidades reconocido en el artículo 12.3 del TRLIS.

2.2. TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL BAJO EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2007 Y EL TRLIS EN SUS DIFERENTES VERSIONES

La aprobación del nuevo PGC 2007 mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, implicó un importante avance para España en el proceso de armonización de la normativa mercantil en la Unión Europea, y muy especialmente en la armonización del denominado derecho contable. Como consecuencia, se dispusieron diferentes modificaciones en la normativa fiscal que pretendían mitigar los efectos de la reforma mercantil en la tributación societaria. Entre los diferentes cambios en la normativa se analizará a continuación el relativo a la norma de registro

[12] Sin una referencia específica a este respecto, Sanz Gadea reconoce que «la norma fiscal no regula una suerte de corrección de valor a efectos fiscales, sino que, partiendo de la corrección de valor contable, establece un límite, de manera tal que el exceso de corrección de valor, contablemente practicada, sobre dicho límite no será fiscalmente deducible». Sanz Gadea, E.: *Impuesto sobre Sociedades*..., *op. cit*., pág. 608.

y valoración referida a instrumentos financieros y, muy concretamente, al deterioro del valor de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (norma de registro y valoración 9.ª 2.5.3)[13] y su reflejo fiscal en el artículo 12.3 del TRLIS[14].

2.2.1. Tratamiento contable

La norma de registro y valoración 9.ª 2.5.3 (en adelante, NRV) reconoce un novedoso sistema para la determinación de las correcciones valorativas de este tipo de instrumentos financieros, alejándose de la configuración del PGC 1990. Esta nueva realidad contable parece responder al deseo de satisfacer en mejor medida los postulados de dos conceptos contables esenciales: la imagen fiel del patrimonio y la prudencia valorativa. Si bien es cierto que el PGC 1990 podría carecer de una presentación adecuada de la imagen fiel del patrimonio en el estado de cuentas y balance societario amparándose en el principio de prudencia valorativa, esta nueva norma de valoración permite conjugar en mejor medida ambos conceptos. Adelantando lo que a continuación se detallará, la norma presenta un sistema que permite comprender la realidad económica actual de la participación a través de diferentes sistemas de valoración. En este sentido, la norma no centra el foco de atención sobre situaciones previas de la participación sino que plantea un análisis actualizado del valor de la misma sin afectar en medida alguna a los postulados derivados del principio de prudencia, y permitiendo así revalorizar a estos efectos la imagen fiel del patrimonio.

La NRV hace expresa alusión, en relación con el deterioro de la participación, a la «evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable», para continuar especificando que la corrección valorativa «será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable»[15]. Afortunadamente, la norma contable sí desarrolla el concepto de importe recuperable entendido como «el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión»[16]. Asimismo, la norma reconoce el sistema de determinación de los flujos de efectivo futuros planteando dos alternativas:

---

13 A los efectos de la delimitación conceptual de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, *vid*. la norma de registro y valoración 13.ª del PGC 2007. Un breve detalle de ello puede encontrarse en Sanz Gadea, E.: «Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (II)», *RCyT*, CEF, núm. 317-318, 2009, págs. 135-137.

14 Es conveniente señalar la variación de denominación y numeración de la norma de valoración con respecto al PGC 1990, ubicándose en aquel plan en la norma de valoración 8.ª bajo la rúbrica de valores negociables.

15 La contestación a la Consulta 2 del BOICAC n.º 74, de junio de 2008 (NFC030180), reconoce que «la corrección valorativa por deterioro de estas participaciones pasa de un sistema valorativo basado en el valor teórico contable ajustado por las plusvalías tácitas adquiridas y que subsistan (Plan General de Contabilidad de 1990) a estar basado en una metodología fundamentada en gran medida por el valor razonable».

16 El apartado 6.2 del marco conceptual del PGC 2007 recoge la definición de valor razonable como el «importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua».

1. Mediante la participación en el rendimiento estimado como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión o,
2. Mediante la participación en el rendimiento estimado de la empresa participada procedente de sus actividades ordinarias así como de su enajenación o baja en cuentas.

Dada la dificultad de la estimación del valor razonable menos los costes de venta o de los flujos de efectivo futuros, se establece un sistema subsidiario de determinación del importe recuperable de las inversiones en virtud del cual se considerará como tal el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración[17].

En este sentido, se ha afirmado que, «[p]robablemente esta opción, establecida a modo de regla subsidiaria, será la utilizada en multitud de ocasiones, puesto que facilita la aplicación práctica de los criterios para correcciones valorativas, sin necesidad de estimar el importe recuperable mediante un sistema tan complejo como calcular los beneficios futuros de la entidad participada o su política de dividendos»[18]. Sin embargo, el ICAC ha reconocido que «el método indirecto de estimación a partir del patrimonio neto es útil en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin necesidad de realizar un análisis más complejo cuando de aquel se deduce que no hay deterioro. (...) [S]e trata de una vía que pretende exclusivamente facilitar la aplicación de la norma sobre correcciones valorativas en aquellos casos en que esta metodología de forma clara y simple pueda evidenciar la no existencia de deterioro»[19]. Esta interpretación implicaría la necesaria utilización del sistema de flujos de efectivo futuros o el valor razonable corregido cuando se pretendiera acreditar la existencia de un deterioro contable y, por tanto, la regla subsidiaria no se podría entender a modo de regla general pese a su indudable facilidad de aplicación frente a los otros métodos que reconoce la norma.

Pese a ello, salvo mejor evidencia como apunta la norma de valoración y las consideraciones previas, resulta muy ilustrativo considerar la corrección de valor que resultaría de aplicación de la citada regla subsidiaria.

$$\text{Valor en libros} > \text{Patrimonio neto} + \text{Plusvalías tácitas}_f$$

---

17 En palabras de Sanz Gadea, y en relación con lo inmediatamente anterior, «en el cómputo del deterioro penetra el valor razonable, pues las plusvalías tácitas latentes son manifestación del mismo». *Vid*. Sanz Gadea, E.: «Impuesto sobre sociedades y reforma contable (II)», *op. cit*., pág. 131.

18 *Vid*. Romero Fernández, F.; Alonso Salcedo, I. y García-Romeu, J. E.: «Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales» en Sanfrutos Gambín, E. (dir.) *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 822.

19 *Vid*. la contestación a la Consulta 2 del BOICAC n.º 74, de junio de 2008 (NFC030180).

A este respecto debemos precisar dos cuestiones. Por un lado, se ha sustituido la controvertida figura del valor teórico contable por el concepto de patrimonio neto[20], el cual integra los fondos propios de la sociedad, los ajustes por cambio de valor procedentes y las subvenciones, donaciones y legados recibidos[21]. Y, por otro lado, se ha mantenido la referencia a las plusvalías tácitas del PGC 1990. Sin embargo, las actuales plusvalías no se identificarían ya con aquellas que hubieran sido puestas de manifiesto en el momento de la adquisición y que subsistieran en el momento de la valoración sino con aquellas efectivamente existentes en ese último momento de comparación. Esta idea no supone más que la constatación de la pretensión del legislador de aproximar la realidad contable a la realidad económica. En este sentido, el ICAC, en contestación a la Consulta 5 del BOICAC n.º 74, de junio de 2008 (NFC013181), precisa, pese a no ser hecho controvertido, la inclusión en el concepto de plusvalía tácita del fondo de comercio financiero que exista en el momento en que se realiza la valoración.

En definitiva, la nueva normativa aplicable a la pérdida por deterioro de valor de la participación en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas implica necesariamente un menor gasto a considerar en la cuenta de pérdidas y ganancias frente al que hubiera resultado bajo el PGC 1990, teniendo asimismo reflejo en el Impuesto sobre Sociedades[22]. Este hecho, que chocaría frontalmente con la idea de neutralidad sobre la tributación societaria que parece informar todo el proceso de adaptación de la normativa contable, motivó la modificación de la normativa fiscal para facilitar la continuidad del régimen de deducibilidad por el gasto derivado de la pérdida por deterioro de valor en este tipo de instrumentos financieros.

2.2.2. Tratamiento fiscal

Las modificaciones en la norma tributaria mencionadas con respecto a la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, cristalizaron mediante la aprobación de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, y la Ley 11/2009, de 26 de octubre[23]. Así, el artículo primero de la Ley 4/2008 incorpo-

---

20 El PGC 2007, incorporando la definición prevista en el artículo 36 del Código de Comercio, define el patrimonio neto como aquella parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Este concepto incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

21 Para una descripción gráfica, *vid*. Romano Aparicio, J.: «Las cuentas anuales» en Amador Fernández, S. y Romano Aparicio, J. (coords.): *Manual del Nuevo Plan General Contable*, CEF, Madrid, 2008, pág. 491, y para un detalle del concepto, *vid*. Fernández Elorza, I. y González Rouco, C.: «El concepto de patrimonio neto a efectos mercantiles tras la reforma contable y otras modificaciones legales posteriores», *Revista de derecho del mercado de valores*, La Ley, núm. 5, 2009, págs. 309-317.

22 En palabras de Sanz Gadea, «la nueva regulación contable recorta la magnitud del deterioro en relación con la precedente». *Vid.* Sanz Gadea, E.: «Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (II)», *op. cit*., pág. 131.

23 Estas leyes resultaron aplicables a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, haciendo coincidir la práctica de sus dictados con el primer ejercicio de aplicación del PGC 2007.

ra al artículo 12.3 del TRLIS las modificaciones necesarias para adaptar la deducibilidad del gasto por pérdida por deterioro a la nueva normativa contable.

Previo a este análisis es conveniente destacar que la configuración de este apartado tercero del artículo 12 del TRLIS permitía dividirlo en dos partes diferenciadas: una primera constituida por los tres primeros párrafos aplicables a las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado y que no sean entidades del grupo, multigrupo y asociadas[24], y una segunda que contendría la regulación fiscal de la pérdida por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Cabe partir de la sustitución del concepto de valor teórico contable por el de fondos propios a la hora de estimar el parámetro de comparación para la determinación de la pérdida por deterioro de valor[25], y ello implica que, desde un punto de vista fiscal, se atienda a los fondos propios al inicio y fin de ejercicio de la entidad participada para la determinación del gasto deducible.

Hecha esta precisión, debe advertirse que el núcleo de la reforma operada ha residido en los apartados cuarto a séptimo de este precepto, entendiéndose exclusivamente referidos a participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Esta realidad presenta como principal consecuencia la generación de un gasto de carácter extracontable que será plenamente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio. En este sentido, se reconoce que la diferencia que se ponga de manifiesto entre los fondos propios de la entidad participada al inicio y al fin del ejercicio será deducible «sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias», extremo que supone el alejamiento de la máxima en materia de tributación societaria reconocida en el artículo 19.3 del TRLIS en virtud de la cual «[n]o serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias»[26]. Sin embargo, separando el análisis momentáneamente de la naturaleza puramente fiscal del gasto, la norma establece una serie de limitaciones para la deducibilidad de este gasto más allá de la mera diferencia del valor de los fondos propios al inicio y al fin del ejercicio que, en definitiva, supondrán una aproximación a la deducibilidad aplicable bajo la normativa anterior[27].

---

24 El gasto fiscal por deterioro de este tipo de participaciones requerirá la previa imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, debiendo respetar asimismo las limitaciones del propio artículo.

25 Esto no responde sino a la pérdida de relevancia del concepto contable de valor teórico tras la aprobación del PGC 2007, hecho que permite zanjar aquellas disputas que hubieran podido generarse a raíz de la interpretación del concepto contable a efectos fiscales.

26 En este sentido, Sanz Gadea reconoce que «es probable que al legislador fiscal le haya costado mucho abdicar del principio de inscripción contable, ampliamente arraigado en la tradición normativa del Impuesto sobre Sociedades». *Vid.* Sanz Gadea, E.: «Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (II)», *op. cit*., pág. 133.

27 Como ha señalado la doctrina «la nueva redacción del artículo 12.3 del TRLIS, en lo relativo a empresas del grupo, multigrupo y asociadas, persigue mantener la deducibilidad fiscal del deterioro existente con la anterior normativa contable (...) [poniéndose] como límite una cuantía equivalente a la que hubiera sido el gasto contable según el PGC

En este sentido, se establece una doble limitación de la deducibilidad fiscal del gasto por este concepto[28]. En primer lugar, una limitación relativa a la diferencia entre los fondos propios de la entidad participada al inicio y fin de ejercicio con la especialidad de que esa diferencia se verá adulterada y atemperada por la incorporación de los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el TRLIS. Una idea que no pretende más que evitar la deducibilidad de determinados gastos en sede de la entidad tenedora de las participaciones que no resultaron deducibles en la base imponible de la participada de conformidad con las reglas del impuesto. Así, se producirá una corrección de los fondos propios finales de la entidad participada atendiendo a aquellos gastos contables que no gozan de la posible deducibilidad en el impuesto[29], hecho que motivará una correlativa disminución de la pérdida por deterioro. Puede representarse gráficamente esta limitación como sigue:

$$(\text{Fondos propios}_f - \text{Fondos propios}_i) + \text{Gastos no fiscalmente deducibles}$$

En segundo lugar, el párrafo cuarto del artículo 12.3 del TRLIS reconoce una segunda limitación a través de la cual se puede observar la pretendida continuidad del régimen de deducibilidad vigente bajo el PGC 1990[30]. Señala la citada norma:

> «la referida diferencia [primera limitación] será fiscalmente deducible (...) siempre que el **valor de la participación**, minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, **exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada** al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, **corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración**. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso».

Se observa, por tanto, una segunda diferencia entre el valor de la participación, entendida como el valor de adquisición de la misma minorado, en este caso, por aquellas cantidades que

1990». *Vid*. Romero Fernández, F.; Alonso Salcedo, I. y García-Romeu, J. E.: «Correcciones de valor: pérdida de valor...», *op. cit*., pág. 825.

28 La referencia a limitaciones debe entenderse desde una perspectiva exclusivamente cuantitativa y no tanto cualitativa en tanto que, como se profundiza en epígrafes siguientes, no hay una limitación a la deducibilidad de un gasto previo sino la generación de un gasto de naturaleza exclusivamente fiscal.

29 La contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V0623/2009, de 30 de marzo (NFC032145), refleja esta idea indicando que procede la corrección por los gastos no deducibles «con el objeto de evitar que se transforme un gasto no deducible en la filial en deducible en la matriz a través de [la] diferencia de fondos propios». La consulta confirma la corrección de la diferencia por todos los gastos contabilizados que, de acuerdo con el TRLIS, no tengan la condición de deducibles a efectos de la determinación de la base imponible.

30 Viñuales Sanabria señala acertadamente que la previsión «no trata sino de restablecer el límite que habría resultado en la anterior normativa de la exigencia del registro contable de la provisión de cartera». *Vid*. Viñuales Sanabria, L. M.ª: «Base imponible (III): Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de elementos patrimoniales (art. 12 del TRLIS)» en Rodríguez Ordanza, J. A. (dir.): *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 2010, pág. 170.

hubieran sido deducidas en periodos anteriores por este mismo concepto y el valor de los fondos propios al fin del ejercicio incrementados por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el momento de valoración[31]. Esta segunda limitación puede expresarse a través de la siguiente formula:

$$(\text{Valor neto fiscal}^{32}) - (FP_f + \text{Plusvalías tácitas})$$

Lo anterior no supone sino poner de manifiesto que aquello que bajo la anterior normativa se configuraba como un límite fiscal al deterioro contable, se identifica ahora con una partida fiscalmente deducible, independientemente de la existencia de deterioro contable.

Por último, resulta de extrema importancia la previsión recogida en el párrafo sexto del artículo 12.3 del TRLIS cuyo tenor destaca que «las **cantidades deducidas** minorarán el valor de dichas participaciones, **teniendo la consideración**, a efectos fiscales, **de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación**».

Como puede observarse, el artículo hace referencia a las cantidades deducidas para la consideración de la minoración del valor de la participación, a aquellas efectivamente deducidas de la base imponible del impuesto mediante la dotación del gasto extracontable (ajuste extracontable negativo) que reconoce esa regulación. En este sentido, el siguiente epígrafe se basará en el análisis de esta idea y de su relación con los efectos de la naturaleza puramente fiscal del gasto a tenor de la interpretación de la DGT.

3. RÉGIMEN JURÍDICO-FISCAL DEL ARTÍCULO 12.3 DEL TRLIS

Ya hemos mencionado que la interpretación y aplicación de la pérdida por deterioro de las participaciones en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas resultaban complicadas dado su especial carácter y la novedad que representaba la institución de un gasto de carácter extracontable para el deterioro de determinados tipos de participaciones. Estas circunstancias motivaron el planteamiento de diferentes consultas de los contribuyentes a la DGT pretendiendo aclarar el sistema de tributación reconocido en el citado artículo, de las cuales se presentan a continuación las principales ideas.

---

31 La Ley 11/2009, de 26 de octubre, a través de su disposición final primera.Uno, introdujo un matiz relevante con respecto al cálculo de los fondos propios de la participada para la determinación del deterioro. De conformidad con aquella previsión, los fondos propios de la participada deberían ajustarse, mediante reducción o incremento, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos que la participada hubiera practicado por aplicación del mismo artículo 12.3 del TRLIS.

32 Se identifica el valor neto fiscal como el valor de la participación minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores. *Vid*. Romero Fernández, F.; Alonso Salcedo, I. y García-Romeu, J. E.: «Correcciones de valor: pérdida de valor...», *op. cit*., pág. 826.

3.1. LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DEL GASTO FISCAL

La naturaleza extracontable del gasto supone la consideración de relevantes diferencias con respecto al tratamiento de la deducibilidad de los gastos que tienen reflejo contable, entre otros aspectos, en la esfera de la imputación temporal.

Frente a lo que acontece en el supuesto de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, la ausencia de imputación en el ejercicio en que se genere un gasto fiscal como consecuencia de la aplicación de las reglas del artículo 12.3 del TRLIS no puede encontrar solución en su imputación en un ejercicio posterior. Este hecho es consecuencia directa de la aplicación conjunta del artículo 12.3 y de los apartados 1 y 3 del artículo 19 del TRLIS conocido el carácter puramente fiscal del gasto. Efectivamente, y como ya se ha tenido oportunidad de adelantar, el artículo 19 del TRLIS exige básicamente dos requisitos para la deducibilidad de gastos en la base imponible del impuesto que pueden integrarse bajo una misma premisa: la imputación contable de los gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias en el periodo impositivo en que se devenguen.

A este respecto, el gasto derivado de la pérdida por deterioro reconocido en el artículo 12.3 del TRLIS se encuentra excluido del necesario registro contable en la cuenta de pérdidas y ganancias[33]. Este hecho, derivado de su propia naturaleza, va a impedir la aplicación de la excepción al criterio de devengo contenida en el artículo 19.3 del TRLIS en virtud de la cual se permitiría la imputación contable del gasto en un ejercicio posterior a efectos de su deducibilidad fiscal siempre que no se derive una menor tributación de la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal del propio artículo. La ruptura de la permanente vinculación entre contabilidad y fiscalidad implica que al no existir un gasto contable con reflejo fiscal, sino un gasto exclusivamente fiscal, no resulte de aplicación la excepción señalada y, por tanto, no pueda considerarse el gasto fiscal en un ejercicio diferente al que debió aplicarse. En este sentido, la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse, y en su contestación a la Consulta Vinculante V0087/2011, de 19 de enero (NFC040162), entre otras, entendió que «la partida deducible a la que se refiere el párrafo 4.º y siguientes del artículo 12.3 del TRLIS tiene naturaleza extracontable y, por tanto, no es aplicable lo establecido en el artículo 19.1 y 3 del TRLIS, es decir, el criterio de imputación de este gasto fiscal corresponde al propio periodo impositivo en el que ha tenido lugar la disminución de los fondos propios de la entidad participada»[34].

Y no se puede más que aceptar esta interpretación. El artículo 19.3 del TRLIS hace expresa referencia a los gastos contabilizados en periodos impositivos posteriores a los efectos de su deducibilidad fiscal, hecho que desde ningún ángulo podría abarcar el gasto derivado de la aplicación del artículo 12.3 del TRLIS. Aceptada la premisa, esta debe ser entendida con cautela, y ello porque el hecho de que no pueda imputarse el gasto fiscal en un ejercicio posterior no implica más

---

33 Recuérdese que el artículo permite la deducibilidad del gasto «sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias».

34 Esta doctrina ha sido reiterada en las contestaciones a las Consultas Vinculantes de la DGT V0194/2014, de 28 de enero (NFC050192), y V1233/2013, de 12 de abril (NFC047535).

que no haber puesto en práctica la posibilidad de una reducción del importe de la base imponible del impuesto y, por ende, una menor tributación en el ejercicio de referencia[35].

Sin embargo, en la citada contestación a la consulta se realiza una afirmación que podría interpretarse en un sentido que la norma no contempla:

> «El consultante **deberá** realizar el ajuste negativo correspondiente al ejercicio 2008 [ejercicio en que pudo dotar el gasto fiscal] imputándolo a dicho ejercicio conforme a lo establecido en el citado artículo 12.3 del TRLIS, no admitiéndose su imputación temporal y, por tanto, su inclusión en la base imponible en un ejercicio posterior. En consecuencia, a efectos de regularizar su situación tributaria, **deberá** instar la rectificación de su autoliquidación en los términos establecidos en el artículo 120 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre (...)».

Si bien es cierto que es posible aceptar el criterio de la DGT con respecto a la imposible imputación temporal del gasto fiscal en un ejercicio ajeno a aquel que, de conformidad con las reglas del artículo 12.3 del TRLIS, se hubiera generado el deterioro, no se puede pretender que se acepte la obligatoria práctica de un ajuste extracontable negativo en ese ejercicio, siendo esta una decisión del contribuyente.

3.2. LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL DE EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

Uno de los conflictos jurídicos en torno a la aplicación e interpretación del artículo 12.3 del TRLIS se encuentra en la valoración de la renta derivada de una transmisión de la participación cuando esta se hubiera encontrado deteriorada de conformidad con las reglas del artículo, pero no se hubiera practicado el ajuste extracontable negativo. Un conflicto que goza de actualidad al poder presentarse en ejercicios futuros en los que se produzca una transmisión con estas características.

3.2.1. Improcedencia del ajuste extracontable en el ejercicio de la transmisión por existencia de paridad entre la contabilidad y la fiscalidad. La contestación a la Consulta Vinculante V2100/2012, de 2 de noviembre

La DGT tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre los efectos de la transmisión de la participación cuando el contribuyente, habiendo podido deteriorar fiscalmente la participación de conformi-

[35] La minoración de la base imponible en el ejercicio en el que se genera el deterioro se aplica mediante un ajuste extracontable negativo que será de imperativa reversión en el momento en que resulten de aplicación las reglas del artículo 12.3 del TRLIS. En el presente trabajo no se incide sobre los efectos de una futura recuperación del valor de la participación sino sobre los efectos en el momento de la transmisión.

dad con el artículo 12.3 del TRLIS en un ejercicio previo, no realizó el ajuste extracontable negativo en la base imponible del impuesto. Las contestaciones a las Consultas Vinculantes V2100/2012 y V2101/2012, de 2 de noviembre (NFC045709 y NFC045710, respectivamente), mantienen la interpretación de la aplicación conjunta del artículo 12.3 y de los apartados 1 y 3 del artículo 19 del TRLIS e incluyen diversas apreciaciones que resulta conveniente analizar. En concreto, la consulta del contribuyente se basa en las consecuencias que pudieran derivarse del hecho de no dotar ni contable ni fiscalmente el deterioro de la participación en un ejercicio con respecto a la posterior transmisión de la participación.

Esta cuestión fue resuelta de forma bastante elocuente por el órgano administrativo al comprender que «si la entidad consultante no dotara ni contablemente ni fiscalmente el deterioro de la participación en ningún ejercicio (...) el resultado contable que se originaría por la transmisión de la participación en el ejercicio (...) se integraría en la base imponible, dado que el valor contable y fiscal de la participación serían coincidentes (...)».

Como bien es sabido, los ajustes extracontables a la base imponible del impuesto tienen como premisa la existencia de una disparidad entre los criterios contables y fiscales de determinación de los gastos e ingresos. Y el ajuste por deterioro de la participación en entidades de capital surge del diferente criterio normativo a la hora de valorar la existencia de un deterioro. Pero no puede olvidarse que este diferente criterio trae causa directa de la pretensión de mantenimiento de una situación fiscal que tras la reforma contable se hubiera visto modificada en perjuicio del contribuyente.

La DGT, en este caso mediante una conveniente interpretación, considera que si no ha existido dotación fiscal ni contable, el artículo 12.3 del TRLIS no exige modificaciones en la base imponible del ejercicio en el que se transmita la participación, simplemente porque los valores fiscal y contable de la participación no se han visto modificados. Cuando el artículo hace referencia a que «las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación», alude a la necesaria aplicación del ajuste negativo en un periodo impositivo previo para que surta efectos la minoración de valor. Así, si se dotara el gasto fiscal en un ejercicio previo sería preceptiva no tanto la reversión del deterioro sino la consideración de la disminución del valor de la participación a efectos fiscales en el momento de la transmisión.

En definitiva, la interpretación administrativa permite afirmar que si no se aplicó el ajuste en la base imponible en el año en que hubiera procedido por aplicación de las reglas del artículo, cuando se produzca la transmisión de la participación no será necesario ajustar la base imponible del impuesto por el simple motivo de que no existe disparidad entre la contabilidad y la fiscalidad.

3.2.2. El cambio de criterio. La contestación a la Consulta Vinculante V0757/2013, de 12 de marzo

Reconsiderando su planteamiento, la DGT emitió dos nuevas contestaciones a las Consultas Vinculantes con referencia V0757/2013 y V0758/2013, de 12 de marzo (NFC047095 y NFC047097,

respectivamente), en aclaración y sustitución de las dos comentadas con anterioridad. Es fácil comprender que las contestaciones son idénticas a las anteriores salvo en la cuestión relativa a los efectos sobre la renta derivada de la transmisión de no haberse practicado la deducción en un ejercicio previo. En estas contestaciones se razona que ante la transmisión de la participación, el hecho de que no se hayan realizado los ajustes de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS no es impedimento para que los mismos tengan que considerarse a los efectos de determinar la renta susceptible de integración en la base imponible del ejercicio. En este sentido, aluden a la necesidad de que se tengan en cuenta los ajustes que hubieran resultado de aplicar el artículo 12.3 del TRLIS, independientemente de que se hubieran realizado o no[36]. El razonamiento subyacente se basa en el sistema de imputación temporal del gasto fiscal (*vid*., epígrafe 3.1. del presente trabajo) y, aun no pudiendo haber conformidad con la conclusión, debe admitirse el elevado carácter técnico de la misma. Y ello porque responde a la imposible dotación del gasto fiscal en un ejercicio posterior, hecho que se produciría si no se considerara una minoración del valor de la participación en el momento de la transmisión.

En efecto, la DGT argumenta simplemente que una actuación contraria a su criterio supondría una «alteración en la imputación temporal de la deducción fiscal de los ajustes establecidos en el artículo 12.3 del TRLIS no pretendida por la norma fiscal». Aunque se tratará de explicar el fondo del razonamiento, la DGT parte de una premisa falsa al considerar que la participación se encuentra deteriorada en todo caso cuando se satisfagan los dictados del artículo. El tenor literal del artículo hace referencia claramente a la existencia de un elemento condicional preexistente, pues no existiría deterioro fiscal, corrección de valor o depreciación si no existiera una efectiva aplicación de la deducción en el periodo que corresponda, pudiéndose negar en ese supuesto una minoración del valor de dichas participaciones[37]. No existe, por tanto, corrección de valor, de-

---

36 Asimismo, este criterio parece ratificarse en la contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V1657/2013, de 20 de mayo (NFC047963), en la que reconoce que «aunque la entidad consultante hubiera optado por no deducir fiscalmente el deterioro que hubiera podido deducir de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, el valor fiscal de la participación sí tendrá en cuenta el deterioro fiscal que, en aplicación del artículo 12.3 del TRLIS, hubiera sido procedente, con independencia de que la entidad no lo hubiera deducido fiscalmente». La consulta hace expresa referencia a la aplicabilidad del criterio ante supuestos de operaciones de reestructuración, situación que podría colisionar frontalmente con la neutralidad impositiva y régimen de diferimiento de la tributación que reconoce la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros si la operación de reestructuración se encontrara amparada por el régimen especial de los artículos 83 y siguientes del TRLIS. En todo caso, el criterio administrativo viene a significar, como se dará detalle, que el contribuyente deberá realizar un ajuste extracontable positivo en la base imponible del ejercicio en que transmita la participación por el importe que se hubiera podido deducir de haber concurrido los postulados del artículo 12.3 del TRLIS en un ejercicio previo.

37 Debe recordarse el tenor literal de este precepto: «[l]as cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación». El artículo establece una condición (la efectiva deducción) para la consideración de la corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación que supondría la minoración del valor de la participación. En sentido contrario, si no se aplica la deducción, no hay deterioro y, por tanto, no se minora el valor de la participación. A este respecto, y en este mismo sentido, *vid*. Romero Fernández, F.; Alonso Salcedo, I., y García-Romeu, J. E.: «Correcciones de valor: pérdida de valor...», *op. cit.*, pág. 850.

preciación o deterioro de la participación si no se aplica el ajuste negativo que procediera en el ejercicio correspondiente.

Resulta indudable que si se desvincula el deterioro de la participación de la aplicación de la deducción, la consideración de la Administración podría entenderse perfectamente válida. Y esto es así porque si no se ajusta la base imponible mediante el ajuste extracontable negativo derivado del deterioro fiscal que debe considerarse independientemente del dictado de la norma, ese gasto se imputará, aun de forma indirecta, en el año de la transmisión.

A estos efectos se puede plantear un ejemplo: considérense dos sociedades (A y B) que adquieren todas las participaciones de una tercera sociedad (C) al 50 %, teniendo como valor de adquisición individual 100 unidades monetarias (u.m.) (sin apreciarse plusvalías tácitas). En el año X+1 se podría aplicar un gasto fiscal derivado de pérdida por deterioro de valor en el año aplicando las reglas del artículo 12.3 del TRLIS que ascendería a 20 u.m. (no procede deterioro contable). La sociedad A decide aplicar el deterioro en el año X+1, mientras que la sociedad B no lo aplica. En el año X+2 venden las participaciones a otra empresa (D) por 200 u.m. (100 u.m cada entidad).

En ambos supuestos, el efecto sobre el resultado contable de la entidad será idéntico ya que la participación se adquirió por 100 u.m., no sufrió deterioro contable y se transmitió por 100 u.m., arrojando un resultado contable por este concepto trasladable a la base imponible del impuesto de 0 u.m. Desde la perspectiva fiscal y dentro de la interpretación de la DGT:

- **Sociedad A:** el valor fiscal de la participación será de 80 u.m. al haber sufrido un deterioro fiscal y haberse aplicado el ajuste extracontable negativo por el gasto derivado del deterioro, ocasionando por tanto una diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad de 20 u.m. En esta situación quedaría pendiente de «reversión» el ajuste extracontable negativo de la base imponible, hecho que provocará en el momento de la transmisión el necesario ajuste extracontable positivo de 20 u.m. para equiparar una contabilidad y fiscalidad desajustadas.
- **Sociedad B:** igualmente, y dado que según la interpretación de la DGT el deterioro actúa de forma autónoma y automática, el valor fiscal de la participación será de 80 u.m. pero, a diferencia de la sociedad A, no se realizó ajuste extracontable negativo, existiendo por ello paridad entre fiscalidad y contabilidad. En el momento de la transmisión, la renta contable y la renta fiscal sería de 0 u.m. (100 – 100) cuando, de conformidad con la interpretación de la DGT, esa renta debería ser de 20 u.m. (100 – 80). Se puede apreciar, por tanto, como el gasto sería imputado al ejercicio de transmisión de forma indirecta pues cuando el beneficio debería ser de 20 u.m. es de 0 u.m., generando el gasto en forma de menor ingreso.

Con el ejemplo anterior puede apreciarse que el planteamiento de la DGT podría aceptarse exclusivamente si se tiene por bueno el concepto fiscal autónomo, automático y obligatorio de deterioro de valor, un extremo que no implicaría más que la contravención del tenor literal de la

norma que vincula la existencia del deterioro del valor de la participación a la propia dotación del gasto deducible en el ejercicio que corresponda. No hay alteración de la imputación temporal sencillamente porque no hay imputación ni aun de forma indirecta.

Parece sencillo vislumbrar que el criterio de la Administración tributaria podría vulnerar los postulados del principio de capacidad económica en conexión con el principio de igualdad tributaria, reconocidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española al poder generar sobreimposición ante las mismas unidades de renta[38]. La interpretación de la DGT supondría un exceso en la medida, razón o proporción de contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos[39]. Esta afirmación se debe a que aun no habiéndose dotado un ajuste extracontable negativo en el momento que de conformidad con las reglas del artículo 12.3 del TRLIS hubiera procedido, no minorándose por tanto la base imponible del impuesto, se considera preceptiva la práctica de un ajuste extracontable positivo en el ejercicio de la transmisión, incrementando la base imponible del impuesto y, por ende, la tributación en la misma cuantía. Esta realidad se ampara bajo una interpretación técnica que no implica más que la desatención del tenor literal del artículo 12.3 del TRLIS.

En este orden de cosas, la mención que se realiza en las diferentes contestaciones a consultas de la DGT al derecho que asiste al contribuyente de rectificar su autoliquidación resulta suficientemente ilustrativa para considerar que la propia Administración es consciente de que su interpretación puede implicar consecuencias jurídicas alejadas de los principios ordenadores de su actuación. Así, sería posible afirmar que la eliminación de la doble imposición que se originaría sobre las mismas unidades de renta no puede dejarse descansar sobre la posible actuación del obligado tributario, siendo la Administración la que, en cumplimiento de su deber, haga valer la satisfacción de los principios constitucionales tributarios.

3.2.3. La opcional aplicación del gasto por deterioro del artículo 12.3 del TRLIS

La interpretación administrativa contenida en las contestaciones a las Consultas Vinculantes de la DGT V0757/2012 y V0758/2013, de 12 de marzo (NFC047095 y NFC047097, respectivamente) y V1657/2013 (NFC047963), de 20 de mayo, supone la obligatoria práctica del ajuste extracontable negativo en el ejercicio en que se pudiera derivar un deterioro de la participación en aplicación de las reglas de determinación del artículo 12.3 del TRLIS. Esta conclusión se explica por el necesario ajuste extracontable positivo que la DGT entiende aplicable en el momento de la transmisión de la participación, con independencia de que se haya minorado la base impo-

---

38 Una situación que podría producirse en aquellos supuestos en los que medie un lapso temporal entre la transmisión de la participación y el ejercicio de referencia de deterioro superior al plazo de prescripción del derecho del obligado tributario a rectificar su autoliquidación.

39 Con respecto al principio de capacidad económica, *vid*. Rodríguez Bereijo, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 613-617.

nible por ese concepto en un ejercicio previo. No siendo discutible la reversión del ajuste en el momento de la transmisión cuando exista concepto por el que revertir, sí resulta difícil aceptar la interpretación de la Administración cuando no se haya dotado gasto alguno en ejercicios previos a la transmisión por el tan meritado concepto contenido en el artículo 12.3 del TRLIS.

No solo los argumentos esgrimidos en líneas anteriores permiten invalidar la respuesta de la Administración ante el problema jurídico que pudiera derivarse de la transmisión de la participación, sino que debe advertirse tal razonamiento ante la naturaleza y configuración del propio gasto instaurado mediante la aprobación de la Ley 4/2008, en debida consideración de las previsiones de la Ley 16/2007 y del Real Decreto 1514/2007, ya mencionadas. Los tres cuerpos normativos, en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, se inspiran en la necesaria neutralidad que la reforma mercantil debe suponer con respecto a la tributación societaria, pretendiendo mitigar, en la medida de lo posible, que las modificaciones mercantiles afecten en la esfera de la tributación societaria.

La neutralidad impositiva no debe entenderse sino como un parámetro más que permite mostrar la errónea interpretación de la DGT al ocasionar una mayor tributación de la sociedad en virtud del artículo 12.3 del TRLIS, no solo alejándose de la intención del legislador sino, asimismo, del sistema de tributación bajo la vigencia del PGC 1990. Aquello que se configuró como un beneficio fiscal no puede derivar en una mayor tributación como consecuencia de la interpretación de la norma, aun siendo una interpretación técnicamente aceptable. Desde todo punto de vista, incluso mediante una interpretación teleológica de la norma, aquella de la DGT no puede ser aceptada y debe admitirse la opcionalidad de la aplicación del gasto por deterioro del artículo 12.3 del TRLIS.

Por otra parte, resulta necesario advertir que esta pérdida por deterioro, a diferencia del resto de su mismo género, no se presenta como un límite fiscal a la excesiva tutela contable derivada del principio de prudencia valorativa contable[40]. Una relevante diferencia que deriva de su propia génesis ya que la pérdida fiscal no tiene origen en la contabilidad societaria sino en el desarrollo de una concreta política tributaria. En este sentido sería posible afirmar que en determinados aspectos la configuración de este gasto fiscal es ajena a la efectiva generación de renta que motiva el nacimiento de la obligación tributaria, asentándose en una situación ajena a la capacidad contributiva[41]. Así, se podría afirmar que este gasto fiscal no atiende al objetivo primario relativo al

---

40 Sanz Gadea, en un razonamiento que pudiera ser trasladable a la regulación actual, considera que «sobre la base del reconocimiento del principio de prudencia valorativa, (...), la Ley 43/1995 contiene un conjunto de normas para determinar la base imponible que, en gran parte, pueden ser entendidas como restricciones a los efectos del referido principio». *Vid*. Sanz Gadea, E: *Impuesto sobre Sociedades*..., *op. cit*., pág. 471.

41 En este sentido, Arrieta Martínez de Pisón, en referencia a la función cardinal de la base imponible como elemento de medición del hecho imponible del tributo, considera que «el problema radicaría en determinar si las deducciones o gastos deducibles que se practican para determinar la base imponible de los distintos tributos son congruentes, lógica y jurídicamente, con el hecho imponible, y todo ello, a efectos de comprobar si aquella mide fielmente la capacidad económica puesta de manifiesto por la realización del hecho imponible». *Vid*. Arrieta Martínez de Pisón, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 52-53.

gravamen de manifestaciones de capacidad económica o su modulación, sino a objetivos –legítimos– de política fiscal. El legislador fiscal optó en el artículo 12.3 del TRLIS por el mantenimiento de una situación con trascendencia puramente tributaria que en su anterior configuración contable –con reflejo tributario– no se encontraba exenta de crítica por cuanto se consideraba que manifestaba una excesiva prudencia con respecto a la valoración de la participación en la sociedad. Una excesiva prudencia, ahora puramente fiscal, que puede identificarse desde nuestro punto de vista con un beneficio fiscal[42].

Ello se pone de manifiesto igualmente en la propia consideración de la pérdida por deterioro cuya valoración contiene parámetros históricos y no tanto futuros que pudieran determinar el efectivo deterioro de la participación en cuanto que su realización en forma de beneficio estuviera comprometida en una futura transmisión de la participación. Si como permite observar el sistema de valoración contable de la participación, el valor de la misma no se encontrara comprometido, no podría argumentarse la existencia de un gasto que se vinculara con la capacidad contributiva de sociedad alguna, hecho que lleva irremediablemente a la consideración de beneficio fiscal de la pérdida por deterioro y su opcional aplicación. Una aseveración que, como se desprende del contenido del presente epígrafe, no presupone la traslación del concepto de renta contable al ámbito tributario sino su consideración como parámetro adicional y relevante para comprobar la inexistencia de un supuesto de hecho que determine, en medida alguna, generación o modulación de renta.

En línea con lo inmediatamente anterior, aun conociendo las dificultades teóricas que pudiera plantear la sustracción de uno de los elementos de la base imponible en la debida cuantificación del hecho imponible, es necesario analizar en mayor profundidad la posible existencia de una incongruencia relativa entre la base imponible y el hecho imponible. Y ello por entender que no concurre elemento alguno que permita ligar la existencia del gasto con la modulación de renta que sería susceptible de imposición. En este sentido, podría destacarse la existencia de un posible supuesto de incongruencia entre el hecho imponible y su cuantificación a través de los elementos integrantes de la base imponible normativa. No es posible afirmar que este concreto gasto, delimitador de la base imponible normativa, se encuentre vinculado, ni aun de forma indirecta, con la generación de renta –o su modulación– que provoca el nacimiento de la obligación tributaria.

---

42 Una prudencia que confrontaría con una de las finalidades del principio de gravamen de la capacidad económica efectiva debido a que este «no puede aceptar el efecto de diferimiento que el principio de prudencia origina (...) idea que está en la base de la diversidad de fines de ambos Balances [fiscal y contable]», *vid*. Báez Moreno, A.: *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pág. 101. Cabe adelantar ahora que no nos encontraríamos ante un problema de imputación temporal y/o diferimiento de rentas, ya que sostenemos la inexistencia de cualquier modulación del beneficio generada en el ejercicio vía gasto por virtud del ajuste del artículo 12.3 del TRLIS, y ello en la medida en que «la finalidad del Balance fiscal consis[te], precisamente, en la determinación de un beneficio imputable al periodo», ibídem, pág. 118. Sin embargo, se ha considerado adecuado acudir a la doctrina expuesta a los efectos de aportar una breve referencia sobre la existencia de diferentes finalidades entre el denominado balance fiscal y balance contable. Para un análisis de estas categorías jurídicas, ibídem, pág. 95 y ss.

Con respecto al concepto de congruencia, RAMALLO MASSANET consideró que «la base, respecto del hecho imponible, debe estar "estrechamente entroncada" (SAINZ DE BUJANDA) o identificada (SAINZ DE BUJANDA, FERREIRO, ARAUJO FALÇAO), que debe guardar "pertinencia o inherencia" (ARAUJO FALÇAO) y "adecuación" (CORTÉS), que debe estar vinculada "directamente" (BLUMENSTEIN, JARACH)»[43]. Así, se puede considerar que esa congruencia no se presentaría en este supuesto, no solo por el hecho de que la base no está estrechamente entroncada o identificada sin guardar pertinencia o inherencia y adecuación mediante una vinculación directa, sino porque se encuentra referenciada a un elemento que no es constitutivo del hecho imponible como se detallará a continuación. No existiría esta congruencia relativa en este supuesto dado que uno de los elementos objeto de relación no se encuentra presente en la comparativa.

Como bien es conocido, el artículo 4.1 del TRLIS identifica el hecho imponible con la «obtención de renta» por el sujeto pasivo, agotando en esa breve referencia el concepto de *hecho imponible legal* como «definición normativa de los supuestos de hecho del tributo»[44]. A diferencia de otros cuerpos normativos, no se contempla una mínima aproximación a aquellas extrapolaciones jurídicas del objeto imponible que permiten identificar aquellas situaciones fácticas que deben ser sometidas a gravamen al entenderse la concurrencia de una manifestación de capacidad económica. Una ausencia visible cuando se pretende analizar el *hecho imponible real* como «supuesto de hecho que ofrezca la realidad como generador de la exacción de un tributo concreto a cargo de un sujeto determinado» en relación con la propia normativa del tributo[45].

Y no encontrando apoyo en la normativa fiscal para la determinación de renta a los efectos de la consideración del hecho imponible, parece razonable acudir a la contabilidad pues como señala SANZ GADEA «[d]etrás de la parquedad en la definición del hecho imponible como "... la obtención de renta..." está la confianza en que la renta de las entidades jurídicas es una magnitud determinada por el cálculo contable jurídicamente regulado»[46]. Y si esta realidad puede asumirse implicaría que la renta como elemento fáctico del que bebe el hecho imponible, y la generación de la propia obligación tributaria por existir una manifestación de capacidad económica, son ajenas a los ajustes extracontables que deben considerarse para la propia cuantificación del hecho imponible.

Debe destacarse que la *base imponible normativa* se identifica por virtud del artículo 10.3 del TRLIS con el resultado contable corregido por aquellos ajustes que se consideren oportunos desde una perspectiva exclusivamente fiscal. Un sistema de determinación que de conformidad

---

43 *Vid*. RAMALLO MASSANET, J.: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, pág. 626.

44 Para una revisión de los conceptos *hecho imponible legal, hecho imponible real, base imponible normativa y base imponible fáctica, vid*. RAMALLO MASSANET, J.: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *op. cit.*, págs. 618-619.

45 Ibídem, págs. 618-619.

46 Debe reiterarse la ausencia de una traslación directa del concepto de renta contable a efectos tributarios. Se pretende aportar un elemento de análisis jurídicamente cierto y válido para el estudio aquí planteado.

con el epígrafe primero del mismo artículo 10 del TRLIS se correspondería «con el importe de la renta en el periodo impositivo» generada por la sociedad. Y si el concepto de base imponible reconocido en el artículo 50 de la LGT se corresponde con aquella «magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible», la consideración de los ajustes fiscales como elementos integrantes del concepto de renta supondría la efectiva sustitución del hecho imponible por la base imponible. Una situación que significaría que la propia cuantificación de la renta se identificara con el hecho imponible[47].

En definitiva, existiría una identificable incongruencia entre la base imponible y el hecho imponible, al no atender ese gasto a una realidad que modula la generación de renta por encontrarse desligado de la capacidad económica del obligado tributario.

Sin embargo, y pese a todo lo anterior, este ajuste extracontable encontraría una cobertura relativa de congruencia en la aplicación opcional del gasto fiscal ante la más que mencionada pretensión del mantenimiento de una situación fiscal por la modificación de criterios contables que afectaría directamente a la determinación de la base imponible del impuesto. Y ello al margen de que la falta de identificación del gasto con un elemento que no se vincula con la modulación del deber de contribuir no admitiría una aplicación obligatoria.

Los razonamientos anteriores llevan a considerar la aplicación opcional del ajuste extracontable negativo para la determinación de la base imponible del impuesto en el ejercicio en el que concurra el deterioro fiscal de acuerdo con las reglas del artículo 12.3 del TRLIS[48].

3.2.4. La innecesaria aplicación del ajuste extracontable positivo en el momento de la transmisión

Pese a que las consideraciones anteriores con respecto al tenor literal de la norma serían suficientes a los efectos de oponerse a la interpretación de la DGT, no resultando por tanto obligatorio realizar el ajuste extracontable positivo sobre la base imponible del impuesto en el ejercicio de la transmisión, a continuación se planteará una reflexión sobre los nulos efectos jurídico-tributarios de la desatención del criterio de la DGT asumiendo su posible verosimilitud.

---

47 Apartándonos de la teoría de la existencia de una única operación lógica que permita la traslación del *fáctico* –hecho o actividad susceptible de generación de renta– a la determinación de la medida en la que se ha producido, consideramos en línea con los postulados de Ramallo Massanet, la necesidad de una doble operación consistente en la subsunción de ese *fáctico* en la definición del hecho imponible legal para, una vez satisfecha, reconocer la medida y cuantificación en la que se ha producido acudiendo a las reglas reconocidas en la propia normativa del tributo. Cfr. Ramallo Massanet, J.: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *op. cit*., pág. 620-622.

48 Una reflexión sobre la obligatoriedad del ajuste y la posible dotación en un ejercicio posterior al que se produjo el deterioro puede encontrarse en Romero Fernández, F.; Alonso Salcedo, I. y García-Romeu, J. E.: «Correcciones de valor: pérdida de valor...», *op. cit.*, pág. 850.

De entender válido el razonamiento de la DGT y suponiendo que no se practique el ajuste en el ejercicio de la transmisión deben valorarse los posibles efectos de una regularización de la situación tributaria por parte de la Administración.

Así, se puede partir de la situación en la que, bajo las reglas del artículo 12.3 del TRLIS pudo dotarse un ajuste extracontable negativo de la base imponible en un determinado ejercicio y no se procedió a su dotación. Muy al contrario que con la existencia de un deterioro contable, parece no existir en la normativa una obligación de documentar el deterioro de carácter fiscal que hubiera procedido dotar[49]. En la transmisión de la participación, por tanto, no se ajustaría la base imponible positivamente, implicando bajo la interpretación de la Administración –en nuestro entendimiento de la misma– un menor ingreso que implica una variación de la imputación temporal del gasto. En este punto, y siendo susceptible de comprobación, pueden darse dos situaciones: i) que en el ejercicio en que se puso de manifiesto el deterioro fiscal no se encuentre prescrito el derecho a liquidar de la Administración; y ii) que en el ejercicio referido se encuentre prescrito el derecho a liquidar de la Administración.

Conocidos los dos posibles escenarios, es conveniente realizar una apreciación previa. El apartado primero del artículo 105 de la LGT, reconoce que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». Así, se establece la regla general de distribución de la carga de la prueba en el ámbito tributario derivándose que para aquellos supuestos en los que se pretenda la acreditación de hechos constitutivos y aumentadores de la carga tributaria, la carga recaería sobre la Administración tributaria. Y para aquellos otros supuestos en los que se pretenda la exclusión de hechos o minoración de obligaciones, se situaría la carga de la prueba de los mismos en la esfera del contribuyente[50]. Esto no significa más que la Administración tributaria tendrá la obligación de probar, en la pretensión del incremento de la base imponible del ejercicio de la transmisión, que efectivamente se produjo un deterioro fiscal de la participación durante la vida de la participación que coincida con la vigencia del artículo 12.3 del TRLIS[51]. Y ello implica que para demostrar el necesario in-

---

49 El artículo 12.3 del TRLIS *in fine* reconoce que «[e]n la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada periodo impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada». En este sentido, la contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V2514/2011, de 21 de octubre (NFC042754), reconoce que «(...) en caso de que no se hubiera practicado ninguna deducción en el periodo, solamente procedería mencionar en la memoria, en su caso, las cantidades deducidas en periodos anteriores pendientes de integración en la base imponible, así como las integradas en la base imponible de ese periodo».

50 En este sentido, debiendo atender asimismo a las precisiones que realiza la autora con respecto a la dificultad de la construcción de un criterio abstracto a través de la regla general y la consideración a la teoría de la distribución de los riesgos probatorios, *vid*. Rodríguez-Bereijo León, M.: «La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE», *RCyT*. CEF, núm. 94, 2011, págs. 12-14.

51 Marín-Barnuevo, recuperando la idea de Palao Taboada, recuerda que «cuando la Administración aplica una norma tributaria y exige el cumplimiento de las obligaciones, no prueba (en sentido que otorga el Derecho procesal al término) los hechos que justifican el acto de liquidación, sino que se limita a comprobar su existencia». Marín-Barnuevo

cremento de la base imponible en el ejercicio de la transmisión deba acreditarse previamente la existencia del deterioro en un ejercicio anterior. Esta labor será especialmente compleja atendiendo a los criterios de determinación del deterioro fiscal que la propia Administración tributaria ha ido definiendo vía contestación a consultas, entre los que pudieran destacar aquellos relacionados con el supuesto de entidades participadas no residentes en España.

La problemática que se suscita en esta materia radica en la asimetría informativa de la normativa contable y fiscal para la participación en entidades no residentes. Con respecto a la información a aportar por el obligado tributario desde la perspectiva contable, de conformidad con lo reconocido en el apartado 9.2.3 c) a), referido al contenido de la memoria de las cuentas anuales del PGC, deberá contener para cada una de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, entre otros muchos datos, *el importe de capital, reservas, otras partidas de patrimonio neto y el resultado del último ejercicio que se derive de los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo.* Esta realidad, que parece no encontrar argumento en contra en tanto resulta lógico –aunque no sencillo–, implica la reformulación de las partidas de balance de la entidad participada de conformidad con la normativa española a los efectos de una conveniente valoración.

Sin embargo, si bien es cierto lo anterior, ese dato que aporta el obligado tributario, tanto en la memoria de cuentas anuales como en la propia declaración del Impuesto sobre Sociedades, se circunscribe únicamente al ámbito contable sin posible trascendencia en esta concreta parcela del ámbito tributario. Y ello porque, como bien reconoce entre muchas la contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V0369/2010, de 1 de marzo (NFC037521), los fondos de la participada deberán ser ajustados por aquellos gastos que de conformidad con lo establecido en TRLIS no tengan la condición de fiscalmente deducibles. Concretamente, la citada consulta reconoce, a los efectos de aplicación del artículo 12.3 del TRLIS, que «los fondos propios de la entidad participada se determinan de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo y, además, la diferencia de fondos propios se corrige, en su caso, por los gastos del ejercicio de la entidad participada que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en el TRLIS y que, por tanto, han contribuido a la generación de dicha diferencia»[52]. Una tarea de reformulación que, como se ha mostrado con anterioridad,

---

Fabo, D.: «La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, Madrid, 1997, pág. 186.

52 En este sentido, «el límite referido en el artículo 12.3 se calcul[a] con criterios contables equivalentes a los que rigen en la sociedad tenedora de las participaciones». *Vid.* Romero Fernández, F.; Alonso Salcedo, I. y García-Romeu, J. E.: «Correcciones de valor: pérdida de valor...», *op. cit.*, pág. 830. Esta realidad en el ámbito de la pérdida por deterioro implica para Sanz Gadea que «corresponde al obligado tributario, con arreglo a las reglas generales de carga de la prueba del artículo 105 de la Ley General Tributaria, traducir los fondos propios a normas contables españolas, para lo cual habrá de efectuar una conversión de todas las partidas de balance». *Vid*. Sanz Gadea, E.: «Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (II)», *op. cit*., págs. 139-140. En la cita del autor, parece necesario sustituir la mención al obligado tributario por la de Administración tributaria a estos efectos.

no recaerá sobre el obligado tributario en tanto no pretenda acreditar la existencia de la pérdida por deterioro de conformidad con el artículo 12.3 del TRLIS, sino sobre la Administración cuando pretenda acreditar la existencia de tan citada pérdida fiscal.

En definitiva, el obligado tributario tiene la obligación de documentar y determinar su participación en entidades no residentes de conformidad con el Código de Comercio y con el PGC, pero no tendrá la obligación de corregir los fondos propios cuando no se aplique el ajuste negativo. Será la Administración la que, en su caso, tendrá que llevar a cabo la valoración de la pérdida por deterioro cuando no se hubiera dotado. Ello significa que partiendo del balance contable tendrá que valorar, entre otros muchos aspectos, la procedencia de la deducibilidad fiscal de todos los gastos imputados contablemente en sede de la entidad participada desde la perspectiva normativa española[53]. Igualmente, sería cometido de la Administración la valoración de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación y que subsistan en el ejercicio para demostrar que en aquel existió un deterioro de conformidad con el artículo 12.3 del TRLIS.

Aunque es posible seguir con la casuística debemos ahora mostrar la dificultad de la acreditación del deterioro fiscal en el ejercicio para intentar poner de manifiesto un ajuste extracontable positivo en el ejercicio de la transmisión de la participación. El obligado tributario no tendría más que atender a los deberes de colaboración que exige la LGT, no pudiéndose admitir para el presente supuesto la inversión de la carga probatoria.

Hechas las anteriores reflexiones, valoremos las consecuencias bajo los dos supuestos planteados.

i) El ejercicio en que se puso de manifiesto el deterioro fiscal no se encuentra prescrito respecto del derecho de la Administración a liquidar

Previo a un análisis más detallado es necesario recordar que el derecho de la Administración se encontraría prescrito de mediar un lapso de tiempo superior a cuatro años desde el fin del periodo voluntario de declaración del impuesto en el ejercicio en que se ponga de manifiesto el deterioro fiscal y el momento de inicio de las actuaciones inspectoras, salvo interrupción previa de la prescripción. Evidentemente, si la transmisión se produce cuatro años después de la declarada concurrencia del deterioro fiscal, la Administración se vería impedida de regularizar situación alguna.

En este primer escenario, la Administración tendría plenas facultades para comprobar tanto el ejercicio de la transmisión como el ejercicio donde debió ponerse de manifiesto el presunto

[53] Asimismo, debe señalarse que «la consideración de diferencias permanentes y temporarias complica en la práctica la aplicación del precepto, sobre todo, para el caso de filiales no residentes en territorio español», en relación con la contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V0623/2009, de 30 de marzo (NFC032145). *Vid*. Romero Fernández, F.; Alonso Salcedo, I. y García-Romeu, J. E.: «Correcciones de valor: pérdida de valor...», *op. cit.*, pág. 842.

deterioro. Y el derecho de comprobación sobre este último es lo verdaderamente relevante debido a que la regularización del ejercicio de la transmisión requiere irremediablemente la comprobación de la existencia del gasto fiscal en el primero de los ejercicios. Asimismo, debe advertirse que el obligado tributario tendría derecho a instar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio donde se generó el deterioro, en cuyo caso se minoraría su base imponible, pudiendo afectar a la cuota, e incluso aflorar un ingreso indebido en un porcentaje o la totalidad del valor del deterioro que implicaría[54], a su vez, el nacimiento de un derecho a la devolución de esa cuantía[55].

Por tanto, si la Administración consiguiera probar la existencia del deterioro, podría regularizar el impuesto del ejercicio de la transmisión mediante la consideración de un ajuste extracontable positivo de la base imponible del impuesto, pero necesariamente tendría que reconocer la existencia de una minoración de la base imponible del ejercicio en el que haya considerado la concurrencia del deterioro vía gasto, con las debidas consecuencias que de ello se derivarían tanto para el obligado tributario como para la Administración tributaria. Unas consecuencias que no podrían relacionarse con la imposición de sanción al obligado tributario.

Pese a la existencia de un criterio claramente definido de la DGT en contestaciones a consultas ya analizadas, lo que aquí se propone no es más que una interpretación razonable de la norma que impediría entender la existencia de responsabilidad en virtud de lo establecido en el artículo 179.2 d) de la LGT. Este artículo reconoce que «[l]as acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria (...): [c]uando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley».

De este modo, se ha planteado una interpretación razonable de la norma que evitaría considerar la responsabilidad por infracción tributaria, más si cabe cuando encuentra conformidad con el contenido de las contestaciones a las consultas vinculantes analizadas en el epígrafe 3.2.1. del presente trabajo. El artículo 179.2 d) de la LGT plantea diferentes escenarios alternativos que evitarían la responsabilidad del contribuyente a efectos sancionadores, sea de un lado una interpretación razonable de la norma o, de otro, la satisfacción de la obligación tributaria de conformidad con los criterios manifestados por la Administración tributaria.

---

54 Siendo así, la Administración se vería compelida en aras de conseguir una completa regularización de la situación tributaria, al inmediato inicio del expediente de devolución de ingresos indebidos sin necesidad de que el contribuyente instara una rectificación. En este sentido, pueden entenderse trasladables al presente supuesto, mutatis mutandis, las consideraciones recogidas en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2009 [rec. núm. 6075/2003 (NFJ039118) (FD. 2.º)].

55 La alternativa al afloramiento de un ingreso indebido se relaciona con el incremento de la base imponible negativa del impuesto que pudiera haber presentado la sociedad en el año de referencia. Una cuestión cuya problemática excede el objeto de este trabajo.

Por todo lo anterior, no sería posible la imposición de sanciones por la actuación conforme a lo dispuesto en el presente trabajo atendiendo a su fundamentación jurídica bajo un estándar de razonabilidad suficiente[56].

ii) El ejercicio en que se puso de manifiesto el deterioro fiscal se encuentra prescrito respecto del derecho de la administración a liquidar

Hemos señalado que la regularización del ejercicio en que se produce la transmisión exige la ampliación de actuaciones respecto del año en que según las reglas del artículo 12.3 del TRLIS se produjo el deterioro. Pero incluso más allá, se entiende que la comprobación del ejercicio donde pudo ponerse de manifiesto el deterioro requeriría el inicio de actuaciones sobre la propia entidad participada en aras de determinar la posible existencia del tan citado deterioro fiscal.

En todo caso, la comprobación del aquel ejercicio podrá realizarse siempre que no se encuentre prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de acuerdo con los artículos 66, 67 y 68 de la LGT. En este sentido, debe negarse la posibilidad de la Administración de comprobar ejercicios prescritos por el hecho de que pudieran tener incidencia sobre ejercicios posteriores pues «entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada»[57].

En definitiva, aun tratando de amparar la actuación administrativa en el artículo 70.3 de la LGT, relativo a la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos, al no existir operación propiamente

---

56 Pues como recuerda Anibarro Pérez, S., «se requiere que el administrado, tras estudiar las normas aplicables al caso, "llegue al pleno y fundado convencimiento de su recto actuar, y, en suma, que la interpretación a la que haya llegado tenga 'un mínimo de coherencia', 'verosimilitud' y 'razonabilidad'"», *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 64.

57 *Vid*., mutatis mutandis, la Sentencia de 24 de enero de 2013 de la Audiencia Nacional [rec. núm. 440/2009 (NFJ049861) (FD. 4.º)]. En esta misma sentencia se señala que «[s]i, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio con respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (...); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro». Esta sentencia ha sido confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 [rec. núm. 581/2013 (NFJ054784)]. No se pretende ahora ahondar sobre la problemática que plantea la sentencia con respecto a la comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Sin embargo, sí cabe traer a colación en este sentido una idea contenida en las muchas contestaciones a consultas, entre otras, aquella ya analizada con referencia V0758/2013, de 12 de marzo (NFC047097), donde se impele al contribuyente a rectificar la autoliquidación siempre que no haya prescrito el citado derecho al hacer referencia a los procedimientos propios de la LGT.

dicha para el supuesto aquí planteado, no procedería aceptar la posible regularización del ejercicio de la transmisión cuando el ejercicio de puesta de manifiesto del deterioro se encuentre prescrito para la liquidación de la deuda tributaria por parte de la Administración[58].

4. EFECTOS DE LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 12.3 DEL TRLIS Y EL RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE

La aprobación de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas financieras y tributarias, supuso la derogación del artículo 12.3 del TRLIS con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013. Asimismo, la propia ley añade una disposición transitoria a la ley del impuesto reguladora del régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

Debe advertirse de la escasa o nula incidencia de la redacción del régimen transitorio sobre los efectos de la transmisión de la participación en periodos impositivos que se hayan iniciado o se inicien con posterioridad al 1 de enero de 2013. De hecho, la problemática seguirá vigente en tanto se hayan producido deterioros de las participaciones en los años en que se mantuvo vigente el artículo 12.3 del TRLIS debido a que la disposición transitoria no resuelve, cuando pudiera haberlo hecho con una mera mención, los efectos de la transmisión de las participaciones, trasladando la regulación contenida en el artículo para la reversión del deterioro cuando se produzcan variaciones en los fondos propios de la participada.

5. CONCLUSIONES

Primera. La configuración del gasto fiscal derivado de pérdida por deterioro de las participaciones en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas ha sufrido una importante reforma con ocasión de la aprobación de diferentes normas tributarias como consecuencia de la entrada en vigor del PGC 2007. A este respecto, el citado Plan limitó la posibilidad de dotar pérdidas contables derivadas del deterioro del valor de las participaciones que una entidad tuviera en otras sociedades mediante la alteración de las normas de registro y valoración. El legislador modificó entonces la normativa del Impuesto sobre Sociedades con el fin de mantener

58 Todo ello debe entenderse sin perjuicio de la redacción definitiva resultante del Anteproyecto de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria y la prescripción de su derecho.

fiscalmente el régimen de deducibilidad de las pérdidas por deterioro de las participaciones societarias existente en la normativa contable anterior al PGC 2007. A tal efecto se introdujo en el artículo 12.3 del TRLIS la posibilidad de practicar un ajuste negativo, con los matices expuestos, en la base imponible del impuesto equivalente al gasto contable que podía registrarse con la normativa contable anterior al PGC 2007.

Segunda. La DGT, en diferentes contestaciones a consultas vinculantes, ha pretendido definir desde el año 2008 los límites de aplicación e interpretación del gasto fiscal reconocido en el artículo 12.3 del TRLIS. Mediante las contestaciones a las Consultas con referencia V0757/2013 y V0758/2013, de 12 de marzo (NFC047095 y NFC047097, respectivamente), y tras diversos cambios de criterio, consideró que en el ejercicio en que se transmitían las participaciones societarias, respecto de las cuales hubiera sido aplicable en un ejercicio previo a la citada transmisión el gasto fiscal por deterioro previsto en el artículo 12.3 del TRLIS, era necesario realizar un ajuste positivo por igual importe. Lo más sorprendente de la posición de la DGT es que sostiene que tal ajuste positivo hay que realizarlo aunque el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades no hubiera aplicado efectivamente el gasto fiscal indicado en el ejercicio en que se hubiera producido el deterioro fiscal de valor de la participación. La DGT, sin embargo, fundamenta la obligatoriedad del ajuste positivo en el periodo impositivo de transmisión de la participación, a pesar de no haberse practicado en el ejercicio anterior el ajuste negativo que se derivaba del artículo 12.3 del TRLIS, en una interpretación sistemática del artículo 12.3 y los apartados 1 y 3 del artículo 19 del TRLIS. A juicio de la DGT, no proceder de este modo supondría una alteración en las reglas de imputación temporal del TRLIS, pues se estaría materializando la dotación del gasto fiscal de pérdida por deterioro en un ejercicio posterior al que se produjo.

Tercera. La posición de la DGT, a pesar de su minucioso fundamento, no es conforme con lo dispuesto en el TRLIS y los principios materiales de justicia tributaria que deben informar la configuración y aplicación de cualquier figura impositiva. No se puede sostener que se produce una alteración o incumplimiento de las normas sobre imputación temporal previstas en el TRLIS en la medida en que la minoración del valor fiscal de la participación derivada del ajuste negativo del artículo 12.3 del TRLIS no se produce a menos que dicho ajuste negativo se practique efectivamente por el contribuyente en la autoliquidación del ejercicio en que la misma tiene lugar. Ello es así porque el argumento de la diferente imputación temporal que utiliza la DGT parte de una premisa falsa como es que el artículo 12.3 del TRLIS contempla un deterioro fiscal autónomo, de aplicación automática y obligatoria por parte del contribuyente.

A lo largo del trabajo se ha justificado la existencia de un ajuste extracontable negativo de carácter potestativo vinculado a un beneficio fiscal, sin poder apreciarse obligatoriedad en su aplicación. En este sentido, podría apreciarse un supuesto de incongruencia entre la base imponible y el hecho imponible cuya solución podría encontrarse únicamente en la aceptación de esa naturaleza opcional del ajuste del artículo 12.3 del TRLIS. Asimismo, admitir la posición de la DGT, generaría una sobreimposición no conforme con el principio de capacidad económica, pues obligaría a aplicar un ajuste positivo en el periodo de transmisión de la participación por un deterioro de valor que no se dedujo el contribuyente en el ejercicio en el que teóricamente tuvo lugar.

Cuarta. Con todo, aunque se admitiera como correcta la posición de la DGT, existiendo la obligación de aplicar el ajuste positivo en el ejercicio en que se transmite la participación a pesar de no haberse aplicado el ajuste negativo derivado del artículo 12.3 del TRLIS, debemos advertir que la desatención de los dictados de órgano administrativo tendrían escasa relevancia.

Para que la Administración tributaria pudiera regularizar la autoliquidación del ejercicio en que se transmite la participación –por no haber aplicado el ajuste positivo–, primero tendría que probar –y cuantificar– que efectivamente la participación societaria sufrió el deterioro de valor del artículo 12.3 del TRLIS durante el tiempo en que la entidad fue titular de la misma. Para comprobar lo anterior sería necesario iniciar un procedimiento de inspección respecto al ejercicio en que el hipotético deterioro de valor tuvo lugar. Lógicamente, si respecto al periodo impositivo en que se produjo tal deterioro hubiera prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, tal comprobación no sería posible.

Conforme a ello, si la Administración no puede acreditar lo anterior, sería imposible regularizar el ejercicio en que se transmite la participación toda vez que faltaría el presupuesto del que parte la DGT, esto es, que el deterioro de valor del artículo 12.3 del TRLIS se produjo. Resulta meridianamente claro que no procede realizar un ajuste positivo en la base imponible por una cuantía que se desconoce y que no se puede cuantificar, por haber prescrito el derecho de la Administración tributaria a comprobar tal extremo.

En el caso de que el deterioro de valor de la participación se hubiera producido en un periodo impositivo en el que el derecho de la Administración no estuviera prescrito, tampoco existirían consecuencias relevantes de carácter negativo para el contribuyente. No puede obviarse, como punto de partida, que la carga de la prueba de que el deterioro de valor se produjo no correspondería al contribuyente sino a la Administración, siendo una cuestión de especial complejidad. A pesar de ello, en la eventualidad de que dichas actuaciones se realizaran y se llegara a probar por parte de la Administración que el deterioro de valor se produjo, hay que tener en cuenta que tendría obligación de regularizar dos ejercicios: por un lado, el ejercicio en que se produjo el deterioro, aplicando el ajuste negativo y, por otro, el periodo impositivo en que se transmitió la participación, aplicando el ajuste positivo. No sería posible lo segundo sin lo primero y, si a pesar de ello, la Administración tributaria actuara de esta manera, el contribuyente siempre podría solicitar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el deterioro, al efecto de que se reconociera el ajuste negativo, particular que sería posible ya que, *ceteris paribus*, si no ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar, tampoco habría prescrito el derecho del contribuyente a rectificar.

Conforme a lo anterior, los efectos para el contribuyente serían nulos, pues el derecho económico que se atribuye la Administración considerando el ejercicio en que se transmite la participación, por el ajuste positivo, se compensaría con el derecho económico del contribuyente del ejercicio en que se produjo el deterioro, derivado del ajuste negativo. Es más, con toda probabilidad el saldo sería a favor del contribuyente atendiendo a los posibles intereses de demora devengados desde la fecha del ingreso indebido, de existir este, siendo mayores que los devengados por

la posible cuota a pagar en el periodo impositivo en que se transmitió la participación. Finalmente, hay que señalar que no estaría justificado que la Administración impusiera una sanción en relación con el ejercicio en que se transmitió la participación, porque la complejidad de la materia tratada y los argumentos que se han expresado aquí permitirían mantener que el contribuyente se ha amparado en una interpretación razonable de la norma.

CONTABILIDAD

UN ESTUDIO DESCRIPTIVO SOBRE LA INTENSIDAD Y LA NATURALEZA DE LA COMPETENCIA EN EL MERCADO DE AUDITORÍA BASADO EN LAS VARIACIONES DE CUOTA DE MERCADO

Emiliano Ruiz Barbadillo

Paula I. Rodríguez Castro

Estíbaliz Biedma López

Universidad de Cádiz

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Mario Alonso Ayala, don Oriol Amat Salas, don Jorge J. Pérez Ramírez, doña Flavia Rodríguez Ponga Salamanca y don Fernando Ruiz Ruiz.

Extracto

El elevado nivel de concentración que existe a nivel internacional en el mercado de auditoría está provocando un gran interés y preocupación en determinadas instituciones debido a las implicaciones que dicho nivel puede provocar sobre la competencia entre las firmas que operan en el mercado (GAO, 2003, 2008; FRC, 2009; Comisión Europea, 2010; Comisión de la Competencia, 2013). Por ello, el objetivo de este estudio es someter a análisis la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría español, basándonos en el análisis de la variación de las cuotas de mercado de las firmas líderes, ya que el uso exclusivo de medidas estructurales no aporta información acerca de la verdadera intensidad competitiva. Además proponemos una metodología con la cual poder analizar los factores que sustentan dicha competencia: política de precios y política de clientes. En términos generales, nuestros resultados evidencian que aun cuando el nivel de concentración ha aumentado, existe una fuerte competencia entre las firmas líderes del mercado, puesta de relieve en las variaciones de cuota de mercado. Por lo tanto, se demuestra que la concentración no reduce necesariamente la competencia y se justifica la necesidad de utilizar medidas dinámicas para analizar la intensidad competitiva del mercado.

Palabras claves: concentración, competencia, variación de cuotas y auditoría.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014

A DESCRIPTIVE STUDY OF THE INTENSITY AND NATURE OF COMPETITION IN THE AUDIT MARKET BASED ON CHANGES IN MARKET SHARE

Emiliano Ruiz Barbadillo
Paula I. Rodríguez Castro
Estíbaliz Biedma López

Abstract

The high level of concentration that exists in the audit market at the international level is causing great interest and concern in institutions because of the implications that this level can result in competition between firms operating in the market (GAO, 2003 2008; FRC, 2009; European Commission, 2010; Competition Commission, 2013). Therefore, the main objective of this study is to perform dynamic analysis of competition in the Spanish audit market, based on the analysis of changes in the market shares of the leading firms. Use of non-structural measures provides information about the true competitive intensity. We further propose a methodology with which to analyze the factors that influence this competition: pricing and customer policy. Overall, our results show that even when the concentration level has increased, there is a strong competition among the market leaders. Therefore, it is shown that the concentration does not necessarily reduce competition and it is justified the need to use dynamic measures to analyze the competitive intensity in the market.

Keywords: concentration, competition, changes in quotas and audit.

Sumario

1. Introducción
2. La movilidad industrial como medida de la intensidad y naturaleza de la competencia
   - 2.1. Análisis de la intensidad de la competencia basado en las variaciones de la cuota de mercado
   - 2.2. Análisis de la naturaleza de la competencia basado en los factores determinantes de la variación de la cuota de mercado
3. Determinación de la muestra
4. Intensidad y naturaleza de la competencia en el mercado global de auditoría en España
   - 4.1. Datos estructurales del mercado global de auditoría español
   - 4.2. Análisis individualizado de las cuotas de mercado de las firmas líderes
   - 4.3. Precios y cartera de clientes por firmas de auditoría
   - 4.4. Análisis de la naturaleza de la competencia basado en los factores determinantes de las variaciones de la cuota de mercado de las firmas líderes en el mercado de auditoría
5. Naturaleza e intensidad de la competencia en los submercados por tamaño del cliente
   - 5.1. Datos estructurales de los submercados por tamaño del cliente
   - 5.2. Cuota de mercado de las firmas líderes en los distintos submercados por tramos de tamaño
   - 5.3. La naturaleza de la competencia entre las firmas líderes en el submercado por tramos de tamaño del cliente
6. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El importante nivel de concentración que existe a nivel internacional en el mercado de auditoría ha llevado a determinadas instituciones a mostrar interés y preocupación por el grado de competencia que se da en el mercado (GAO, 2003, 2008; FRC, 2009; Comisión Europea, 2010; Comisión de la Competencia, 2013). La idea que subyace es que en un mercado en el que pocos oferentes controlan un alto porcentaje de la oferta, es decir, en un mercado concentrado como es el caso del mercado de auditoría, puede darse una competencia imperfecta, que en última instancia podría penalizar el bienestar de los consumidores.

La relación que existe entre la concentración y el tipo de competencia que se da en el mercado ha sido el principal objeto de atención del paradigma conocido como Estructura-Conducta-Resultado, cuyas aportaciones originales fueron desarrolladas por Bain (1951) y en el que se han sustentado gran parte de los estudios sobre la naturaleza de la competencia en mercados oligopolistas durante años. La tesis fundamental de esta corriente de estudio es que la naturaleza de la competencia de un mercado viene fundamentalmente explicada por la forma en que se estructura la oferta del mismo, y en especial por el nivel de concentración de la oferta en un número reducido de empresas. Según este paradigma la estructura concentrada del mercado condicionará las conductas que desarrollan las empresas que operan en el mismo y esta a su vez explicará los resultados que pueden obtenerse. De ello se concluye que rasgos estructurales de un mercado, como es la concentración, permiten obtener inferencias acerca de la intensidad competitiva que existe en el mismo.

No obstante, la relación entre concentración y naturaleza e intensidad de la competencia en un mercado no resulta tan simple como tradicionalmente ha venido defendiendo el paradigma Estructura-Conducta-Resultado lo que ha justificado planteamientos alternativos dentro de la Teoría de la Organización Industrial. Otra forma de abordar el estudio de la dinámica competitiva es a través del estudio de la movilidad dentro de la industria. En este sentido, un adecuado análisis de la intensidad de la competencia en mercados oligopolistas requiere adquirir conocimiento sobre indicadores de la dinámica y variabilidad intraindustrial, en especial las variaciones de la cuota de mercado de las empresas líderes en el mismo (Baldwin y Gorecki, 1989; Geroski y Toker, 1996; Davies y Geroski, 1997; Sakakibara y Porter, 2001; Kato y Honjo, 2006; Koster et ál., 2010; Fusillo, 2013). La idea que subyace es que en un mercado oligopolista gran parte del proceso competitivo puede ser entendido observando la rivalidad entre las firmas líderes del mercado. Además la variación de las cuotas de mercado puede ser considerada una medida de la intensidad de la competencia, puesto que si existe una fuerte competencia entre las empresas líderes la posición relativa de cada empresa dentro del mercado debe experimentar variaciones, pudiendo coexistir una estructura altamente concentrada en un mercado con una intensa competencia entre las firmas líderes (Sherer, 1980; Tirole, 1988).

En este sentido, el objetivo de nuestro estudio es someter a estudio la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría basándonos en el análisis de la variación de las cuotas de mercado de las firmas líderes en el mercado, metodología especialmente relevante para comprender la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría, dada la tradicional ausencia de información que caracteriza esta industria, lo cual imposibilita el desarrollo de otras metodologías de estudio (YARDLEY et ál., 1992). Nuestro estudio contribuye a la literatura de diversas formas. En primer lugar, mientras que estudios previos han sometido a estudio la estructura del mercado de auditoría en España, tales como los de GARCÍA BENAU et ál. (1998), CARRERA et ál. (2005), MARTÍNEZ et ál. (2005) y CASO et ál. (2011), ninguno de ellos ha pretendido analizar la dinámica de la competencia en el mismo a través de la variación de la cuota de mercado, limitándose estos estudios a aportar, información indudablemente relevante, indicadores sobre la estructura del mercado. En segundo lugar, en este trabajo se propone un análisis de descomposición de los factores que explican la variación de cuota de mercado y sobre los cuales la teoría señala que compiten las firmas, como son decisiones sobre precios y decisiones sobre clientes (aceptación o pérdida de clientes). Este procedimiento, hasta nuestro conocimiento, no ha sido desarrollado previamente y nos permitirá identificar conductas estratégicas en las firmas líderes del mercado. En tercer lugar, nuestro estudio aporta estadísticas recientes sobre la distribución del mercado de auditoría entre las diversas firmas. El contar con información reciente resulta extremadamente importante puesto que hemos de resaltar que la industria de la auditoría ha pasado en los últimos tiempos por una serie de cambios drásticos que han podido tener incidencia en la forma como se estructura el mercado y en la naturaleza de la competencia que en el mismo se vive (DEFOND y LENNOX, 2011). En este sentido, cambios importantes como la nueva legislación que afecta a la auditoría, los procesos de fusión, los escándalos financieros que han afectado a la credibilidad de los auditores, etc., hacen pertinente analizar si las condiciones competitivas se han modificado de manera relevante en los últimos tiempos.

Tras esta introducción el presente trabajo se estructura de la siguiente forma. El apartado segundo trata de realizar un análisis sintético sobre los fundamentos teóricos para analizar la intensidad de la competencia en un mercado a través de las variaciones de la cuota de mercado, proponiendo igualmente un modelo de descomposición para identificar decisiones sobre precios o clientes que pueden explicar las variaciones en la cuota de mercado. El apartado tercero se dedica a describir la muestra utilizada. El apartado cuarto describe los resultados que obtenemos en nuestro estudio, dedicando el último apartado a describir las conclusiones e implicaciones de la evidencia empírica obtenida.

2. LA MOVILIDAD INDUSTRIAL COMO MEDIDA DE LA INTENSIDAD Y NATURALEZA DE LA COMPETENCIA

2.1. ANÁLISIS DE LA INTENSIDAD DE LA COMPETENCIA BASADO EN LAS VARIACIONES DE LA CUOTA DE MERCADO

La teoría tradicional de la Organización Industrial, y en particular el paradigma conocido como Estructura-Conducta-Resultado, considera que la forma en la que se estructura un merca-

do es una variable relevante en orden a conocer el tipo de competencia que existe en el mismo (Shepherd, 1997; Scherer y Ross, 1990). La asunción básica en la que se sustenta este paradigma es que la estructura de un mercado va a explicar en gran medida el comportamiento que desarrollan las empresas en el mercado, y a su vez estos comportamientos van a posibilitar que las empresas obtengan unos resultados determinados. En suma, la forma en la que se estructura un mercado, especialmente el número de competidores y la manera en la que distribuye la actividad entre estos competidores, es decir, el nivel de concentración del mercado, pueden explicar la naturaleza de la competencia del mismo.

Ello se debe a que un mercado de naturaleza oligopolista posibilita que las empresas líderes alcancen, de manera explícita o implícita, acuerdos colusivos cuyo objetivo es reducir la intensidad competitiva entre las empresas líderes (Shepherd, 1997). La asunción en la que se sustenta este razonamiento es que en mercados oligopolistas, las empresas líderes son conscientes de su mutua interdependencia, a lo que hay que unir que los costes de formación y mantenimiento de acuerdos para actuar de forma conjunta resultan relativamente bajos. Por esta razón en estructuras concentradas las firmas líderes prefieren coludir antes que competir, lo que puede implicar la reducción de la intensidad de la competencia entre ellas, el incremento conjunto de los beneficios y la pérdida de bienestar para los consumidores (Tirole, 1988)[1]. La conclusión que se infiere del razonamiento desarrollado es que mientras mayor es la concentración en un mercado, menor será la intensidad de la competencia entre las firmas líderes.

En lo que se refiere al mercado de auditoría diversos estudios han destacado que se trata de un mercado oligopolista con una competencia imperfecta (Chan, 1999; Hackenbrack y Hogan, 2005), lo que ha servido a los organismos encargados de velar por la competencia en el mercado a mostrar dudas sobre la naturaleza de la competencia en este mercado (GAO, 2003, 2008; FRC, 2009; Comisión Europea, 2010; Comisión de la Competencia, 2013). Esta falta de competencia ha sido explicada por dos razones fundamentales. En primer lugar, en el mercado de auditoría alrededor del mundo, y en particular en determinados estratos del mismo como el mercado de grandes empresas o de empresas que cotizan en mercados financieros, las firmas líderes, en particular las firmas internacionales de auditoría, absorben un alto porcentaje de la actividad total, lo que posibilita que estas firmas cuenten con un alto control del mercado (Dopuch y Simunic, 1980; Danos y Eichenseher, 1986; Hamilton et ál., 2008).

En segundo lugar, y explicado en gran medida por lo anterior, en el mercado de auditoría existen aparentemente unas fuertes barreras de entrada que imposibilitan que todas las firmas puedan ofrecer sus servicios. Estas barreras de entrada vienen explicadas por distintas razones como el nombre de marca con el que cuentan las firmas internacionales, el conocimiento experto que detentan y el mayor tamaño necesario para hacer frente a la complejidad de la auditoría requeri-

[1] Estos acuerdos colusivos pueden traducirse en acuerdos coordinados de precios, en reparto de mercados, etc., que reducen la competencia entre las empresas líderes, lo cual posibilita que estas mejoren de forma conjunta su posición en el mismo y reduzcan a su vez la entrada de nuevos competidores.

da por determinados clientes (GAO, 2008; FERGUSSON et ál., 2006)[2]. Por todo ello, la alta concentración del mercado de auditoría, unido a la existencia de fuertes barreras de entradas, puede posibilitar que las firmas líderes alcancen acuerdos colusivos que tengan por objeto reducir la competencia entre ellas y mantener de forma constante el liderazgo en el mismo.

No obstante, la capacidad de estadísticas estructurales basadas normalmente en los ratios de concentración y en el índice de Herfindahl para determinar el nivel e intensidad de la competencia de un mercado ha sido sometida a fuertes críticas[3]. En primer lugar, las predicciones acerca de la naturaleza de la competencia en un mercado postuladas por el paradigma Estructura-Conducta-Resultado no descansan en un soporte conceptual sólido[4], señalándose que dentro de este paradigma se ha desarrollado un empirismo excesivo, sin soporte teórico consistente, que no posibilita analizar los mecanismos a través de los cuales por ejemplo la concentración de un mercado posibilita el desarrollo de conductas anticompetitivas por parte de las empresas[5]. En segundo lugar, razón esta que adquiere mayor importancia al objeto de nuestro estudio, la competencia es por su propia naturaleza un fenómeno dinámico que pretende ser analizada a través de estadísticas estáticas, las cuales no reflejan el proceso competitivo subyacente en el mercado. Ello ha llevado

---

2 Sobre este extremo cabe resaltar la teoría de los mercados contestables desarrollada originalmente por BAUMOL (1982). Esta teoría predice efectos contrarios a la teoría tradicional del oligopolio sustentada por el paradigma Estructura-Conducta-Resultado. En concreto, se señala que aun a pesar de la existencia de una estructura concentrada, si en un mercado no existen fuertes barreras de entrada, las empresas líderes fijarán precios cercanos a los que se producirían en un mercado de competencia perfecta, dado que si se observaran grandes ganancias ello atraería la entrada de nuevos competidores. Este argumento rebate la tesis de que la concentración reduce la competencia en un mercado, centrando el foco de atención en la naturaleza y significación de las barreras de entrada, más que en variables como la concentración, para comprender la intensidad y dinámica de la competencia. De esta forma mercados muy concentrados pueden resultar muy competitivos si las empresas líderes perciben la amenaza de nuevas entradas y las barreras de entrada resultan fácilmente superables.

3 En este sentido, los organismos reguladores encargados de velar por la competencia en los mercados, tanto en EE. UU. como en Europa, siguen otorgando gran importancia a la estructura del mercado como un elemento importante, aun cuando no único, para estudiar la competencia de un mercado. Ello se debe a la ausencia de estadísticas suficientes que permitan obtener información más relevante para comprender la naturaleza de la competencia del mercado, lo que ha hecho que índices estructurales de fácil cálculo, como son los ratios de concentración y el índice Herfindahl, hayan adquirido popularidad para tomar conocimiento de la naturaleza de la competencia de un mercado.

4 En particular, se ha señalado que la dinámica de la competencia que se vive en un mercado dependerá de un conjunto importante de variables como: elasticidad de la demanda, barreras de entrada y de salida en el mercado, capacidad de innovación de los oferentes, existencia de economías de escala y de alcance, etc. En suma, el paradigma Estructura-Conducta-Resultado ha propugnado un análisis parcial que no encuentra encaje en la complejidad real que existe en un mercado, por lo que el análisis de la competencia requiere tener en consideración muchas más variables que la concentración de un mercado, las cuales no son consideradas por este paradigma ni explícita ni implícitamente, lo que pueden convertir en erróneas las predicciones unidireccionales sobre la naturaleza de la competencia basadas en el nivel de concentración.

5 En este sentido cabe resaltar algunos estudios que analizan la relación entre la concentración y los precios de la auditoría, al objeto de determinar si el nivel de concentración posibilita que las firmas líderes en el mercado carguen precios por encima de lo que podría considerarse un precio competitivo. Las conclusiones que se alcanzan en estos estudios no resultan robustas, aspecto este que genera dudas sobre la capacidad de la variable concentración para definir el nivel de competencia del mercado.

al desarrollo de nuevos planteamientos teóricos dentro de la Teoría de la Organización Industrial donde la naturaleza de la competencia de un mercado pretende ser analizada desde una perspectiva dinámica, situando en el centro de atención la movilidad intra-industrial enfoque este que es seguido en este trabajo (Baldwin y Gorecki, 1989; Geroski y Toker, 1996; Davies y Geroski, 1997; Sakakibara y Porter, 2001; Kato y Honjo, 2006; Koster et ál., 2010; Fusillo, 2013)[6].

En un mercado oligopolista, aun cuando la estructura del mercado, medida por ejemplo a través de la concentración, no varíe a lo largo del tiempo, pueden existir importantes cambios subyacentes en el número, la distribución por tamaño y en la identidad de las empresas líderes del mercado, aspectos estos que pueden aportar una descripción más real de la intensidad de la competencia, dado que la concentración puede enmascarar una intensa rivalidad entre las firmas líderes del mercado. Por tanto, desde una perspectiva dinámica de la competencia en el mercado, mucho de lo que sucede durante el proceso competitivo se pondrá de manifiesto por la variación de las cuotas de mercado y los cambios relativos de la posición de las firmas en el mercado que ello conlleva. Por todo ello en un mercado oligopolista, niveles relativamente altos y crecientes de concentración no resultan necesariamente inconsistentes con la existencia de un vigoroso proceso competitivo entre las empresas líderes, dado que la intensidad del proceso competitivo se medirá a través de la transferencia de cuota de mercado de las empresas perdedoras a las empresas ganadoras, hecho este que la naturaleza agregada de los índices estructurales no revela (Baldwin y Gorecki, 1989). Por tanto, una alta concentración unida a la inestabilidad de las cuotas de mercado de las empresas líderes podría revelar una alta intensidad competitiva en el mercado y, por ello, ausencia, o al menos ineficiencia, de acuerdos colusivos.

2.2. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA DE LA COMPETENCIA BASADO EN LOS FACTORES DETERMINANTES DE LA VARIACIÓN DE LA CUOTA DE MERCADO

Una vez que hemos intentado justificar que el análisis de la variación de cuotas de mercado de las empresas líderes de un mercado oligopolista puede permitirnos inferir la intensidad de la competencia, en este epígrafe intentaremos proponer un análisis de los principales factores en los que puede sustentarse la rivalidad competitiva de las firmas líderes en el mercado de auditoría. En este desarrollo analítico se pretende capturar aquellos componentes que la teoría sugiere que determinan las bases sobre las que se desarrolla el proceso competitivo en el mercado de auditoría. En particular, los extremos sobre los que la literatura viene argumentando que compiten las firmas auditoras son los aspectos relacionados a la política de precios y a los aspectos relacionados a la política de mantenimiento y obtención de nuevos clientes.

---

6 Existen dos conceptualizaciones de la movilidad de las empresas en una industria: la extraindustrial que analiza las entradas y salidas de empresas del mercado y la intraindustrial que analiza los cambios en las cuotas de mercado o en el *ranking* de las empresas instaladas. Nosotros en este trabajo nos vamos a centrar en la movilidad intraindustrial para establecer el grado de competencia en el mercado.

Para profundizar en estos aspectos, partiremos de una sencilla expresión analítica que representa la cuota de mercado de una firma en función de la facturación alcanzada por esa firma y de la facturación total del mercado:

$$CM_{it} = I_{it}/I_t \quad \textbf{[1]}$$

donde:

CM_{it}: cuota de mercado de la firma *i* en un periodo *t*.

I_{it}: ingresos obtenidos por la firma *i* en un periodo *t*.

I_t: ingresos obtenidos por todas las firmas que intervienen en el mercado en el periodo *t*.

Si ahora reflejamos los ingresos de una firma en función de los factores que la determinan, es decir, como producto del precio medio cargado a sus clientes y del número de auditorías realizadas, tendríamos la siguiente expresión[7]:

$$I_{it} = n_{it} \times p_{it} \quad \textbf{[2]}$$

donde:

n_{it}: número de auditorías realizadas por la firma *i* en el periodo *t*.

p_{it}: precio medido cargado por la firma *i* en el periodo *t*.

Si ahora reflejamos la cuota de mercado en función de los ingresos de una firma y de los ingresos totales del mercado, tendremos:

$$CM_{it} = (n_{it} \times p_{it}/N_t \times P_t) \quad \textbf{[3]}$$

donde:

N_t: número de auditorías totales realizadas durante el periodo *t* por todas las firmas representadas en el mercado.

P_t: precio medio de todas las auditorías realizadas durante el periodo *t* por todas las firmas representadas en el mercado.

[7] Esta expresión resulta válida dado que las firmas ofrecen en el mercado de auditoría un solo producto. Ello no quiere decir que las firmas auditoras no ofrezcan otros servicios a sus clientes, si bien, lo hacen en un mercado diferenciado al de auditoría.

Especificadas estas relaciones la variación de cuota de mercado de una firma entre dos periodos, la cual mide la intensidad de la competencia entre las empresas intervinientes en el mercado, puede quedar expresada en los siguientes términos:

$$VCM_{it} = CM_{it} - CM_{it-1} \quad [4]$$

donde:

$VCM_{it.}$ variación de cuota de una firma *i* entre *t* y *t-1*.

CM_{it}: cuota de mercado de la firma *i* en el periodo *t*.

CM_{it-1}: cuota de mercado de la firma *i* en el periodo *t-1*.

Si las cuotas de mercado son especificadas en función de sus factores determinantes, es decir, precio medio y número de clientes, tendríamos la siguiente expresión:

$$VCM_{it} = (n_{it}\, p_{it}/N_t\, P_t) - (n_{it-1}\, p_{it-1}/N_{t-1}\, P_{t-1}) \quad [5]$$

Si en la expresión 5 sumamos y restamos la siguiente expresión:

$$(n_{it}\, p_{it-1}/N_t\, P_{t-1}) \quad [6]$$

La variación de la cuota de mercado de una firma quedaría expresada de la siguiente forma:

$$VCM_{it} = (n_{it}\, p_{it}/N_t\, P_t) - (n_{it-1}\, p_{it-1}/N_{t-1}\, P_{t-1}) + (n_{it}\, p_{it-1}/N_t\, P_{t-1}) - (n_{it}\, p_{it-1}/N_t\, P_{t-1}) \quad [7]$$

Si reordenamos los términos de la expresión 7, tendríamos:

$$VCM_{it} = [(n_{it}\, p_{it}/N_t\, P_t) - (n_{it}\, p_{it-1}/N_t\, P_{t-1})] + [(n_{it}\, p_{it-1}/N_t\, P_{t-1}) - (n_{it-1}\, p_{it-1}/N_{t-1}\, P_{t-1})] \quad [8]$$

Operando en la expresión 8 para reordenar los términos, la variación de la cuota de mercado de una firma puede quedar expresada de la siguiente forma:

$$VCM_{it} = \{[(n_{it}/N_t) \times [(p_{it}/P_t) - (p_{it-1}/P_{t-1})]\} + \{(p_{it-1}/P_{t-1}) \times [(n_{it}/N_t) - (n_{it-1}/N_{t-1})]\} \quad [9]$$

De esta expresión puede derivarse que la variación de la cuota de mercado de una firma puede venir explicada por dos factores:

1. Variación de cuota de mercado debido a precios (efecto precios):

$$\{[(n_{it}/N_t) \times [(p_{it}/P_t) - (p_{it-1}/P_{t-1})]\} \quad [10]$$

Esta expresión 10 mide, dada la estructura de clientes de una firma en el periodo 2, la variación de la cuota de mercado de una firma que se debe a la diferencia relativa entre dos periodos

de los precios medios de una firma respecto al que se produce en el mercado. Un valor positivo de esta expresión pondrá de manifiesto que la firma es capaz de incrementar su cuota de mercado aumentando los precios por encima de lo que lo hace el resto de competidores, lo cual puede generar cierta evidencia empírica sobre importantes fenómenos como serían el ejercicio de poder de mercado o la existencia de sobreprecios cobrados por primas por reputación o por especialización. En efecto, uno de los principales aspectos que han sido estudiados en los mercados oligopolistas es la posibilidad de que las firmas líderes puedan desarrollar comportamientos anticompetitivos incrementando los precios por encima de lo que serían los precios competitivos únicamente por la posición dominante de la que disfrutan, lo cual obviamente incrementa los costes de auditoría para las empresas y penaliza los intereses de los demandantes del servicio. Igualmente un valor positivo de esta expresión puede revelar los mayores precios cobrados por las firmas líderes en el mercado bien porque los demandantes perciben diferencias en la prestación del servicio por los distintos oferentes (primas por reputación) o porque prestan un servicio de mayor calidad debido a la especialización con la que cuentan (primas por especialización)[8].

Por el contrario, un valor negativo de esta expresión pondrá de manifiesto que la empresa reduce su cuota de mercado debido a que la relación de sus precios respecto a la de los competidores ha disminuido, es decir, los competidores incrementan los precios por encima de lo que lo hace la firma, lo que puede informar sobre distintos aspectos como podrían ser procesos de ajustes de precios entre todos los competidores (colusión), desarrollo de políticas predatorias de precios con el objeto de atraer nuevos clientes, explotación de economías del tamaño o simplemente pérdida de capacidad competitiva de la firma que la obliga a reducir precios al objeto de mantener su posición en el mercado.

2. Variación de cuota de mercado debido a clientes (efecto cliente):

$$\{(p_{it-1}/P_{t-1}) \times [(n_{it}/N_t) - (n_{it-1}/N_{t-1})]\} \quad \textbf{[11]}$$

Esta expresión 11 mide, dada la política de precios mantenida por la firma en el periodo 1, la variación de la cuota de mercado entre dos periodos de una firma debido a la diferencia relativa de clientes respecto al total de clientes del mercado que la firma ha tenido en los dos periodos. Esta expresión está relacionada con la capacidad de la firma para mantener, incrementar o reducir su cartera de clientes, y por tanto con aspectos relacionados a la calidad del trabajo, ya sea real o percibida, y podrá revelar entre diversas cuestiones la elasticidad de la demanda de la empresa, el nivel

[8] Dado que aparentemente la auditoría puede ser concebida como un servicio homogéneo debido al alto nivel de regulación al que está sometido la misma, en principio el cliente podría ser indiferente al auditor que presta el servicio, por lo que todos los oferentes en el mercado podrían resultar sustitutos perfectos capaces de ofertar un servicio homogéneo. No obstante, como han argumentado diversos estudios (Fergusson et ál., 2006), el mercado de auditoría puede ser considerado un oligopolio donde se percibe una diferenciación en los oferentes, resaltándose la reputación diferencial y, en especial, el nombre de marca con el que cuentan las firmas internacionales de auditoría, como un determinante fundamental de la elección del auditor (véase Francis, 2011 para una revisión sobre este argumento).

de sustitución de marcas existente en el mercado, cambio en las preferencias de los demandantes y los procesos de cambios de auditor existentes por razones distintas a consideraciones relacionadas con la calidad de la prestación del servicio[9]. Un valor positivo en esta expresión pone de manifiesto que la firma incrementa su posición relativa en el mercado por encima del crecimiento del mismo, lo cual puede indicar mayor atracción de esta firma por parte de los clientes debido a su mayor reputación (Basioudis y Francis, 2007). Por el contrario un valor negativo de esta expresión pone de manifiesto que la empresa crece menos que la competencia (o decrece más que ella), lo que podría revelar que la firma está perdiendo capacidad competitiva respecto a los competidores.

Al objeto de sintetizar la naturaleza de la competencia que puede tener lugar en el mercado de auditoría en relación con los dos factores analizados, es decir, efecto precios y efecto clientes, en la tabla de doble entrada siguiente (**tabla 1**) recogemos las diversas situaciones que pueden tener lugar en el mercado, las cuales aportarán información sobre los aspectos en los que se sustenta la competencia del mercado:

Tabla 1. **Situaciones competitivas en función del efecto precio y/o cliente**

Efecto precio/Efecto cliente	Incremento clientes	Reducción clientes
Incremento precios	(1)	(2)
Reducción precios	(3)	(4)

La situación 1 es aquella en la cual la empresa incrementa más sus precios en relación con lo que lo hace la competencia, aumentando igualmente su posición relativa de clientes más de lo que lo hace la competencia. Se trata obviamente de una situación que dará lugar a una variación positiva de la cuota de mercado, que pondrá de manifiesto la mayor capacidad competitiva de la empresa con relación a la de la competencia, debiendo deducirse que el mercado percibe que la empresa no tiene sustitutos perfectos.

En la situación 2 nos encontramos con que la empresa incrementa los precios más de lo que lo hacen los competidores en el mercado, pero por el contrario su posición relativa en relación con los clientes disminuye respecto a la de los competidores. El efecto en la variación de la cuota de mercado de la empresa se hará depender del dominio de uno de estos dos efectos. Si el incremento de precios es superior a la disminución de clientes, la empresa incrementará su cuota de mercado, pero si, por el contrario, el efecto cliente domina sobre el efecto precio, la empresa sufrirá una reducción de cuota de mercado. Desde el punto de vista del comportamiento en el mercado, esta situación po-

[9] En efecto los cambios de auditor entre empresas no solo vienen explicados por consideraciones competitivas en relación con precios y calidad, sino que pueden existir otras razones del cambio de auditor relacionadas con desacuerdos entre firmas auditoras y clientes (García Benau et ál., 2000).

dría generar información acerca de la reducción de la capacidad de la empresa para ejercer poder de mercado, puesto que al ser la elasticidad de la demanda de la empresa mayor que la unidad, el mercado percibe sustitutos a la firma que pueden prestar el servicio mejorando las condiciones de precio.

La situación 3 es aquella en la que la empresa reduce sus precios en relación con los de la competencia, pero incrementa su cartera de clientes más de lo que lo hacen los competidores, pudiendo ser, al igual que para el caso anterior, el efecto en la cuota de mercado total de distinto signo. Si el efecto cliente domina sobre el efecto precios, la empresa incrementará su cuota de mercado, situación esta que puede estar revelando que la empresa resulta más eficiente que los competidores, bien por su mayor nivel de especialización bien por tener una mayor dimensión. En efecto, en ambos casos los costes medios de la empresa pueden resultar menores a los de la competencia lo que le posibilita ofertar el servicio a precios competitivos y ganar cuota de mercado con ello. Si, por el contrario, el efecto precio domina sobre el efecto cliente puede intuirse que la empresa puede estar perdiendo cierta capacidad competitiva dado que, aun a pesar de ofertar precios más reducidos que la competencia, su cartera no se incrementa de forma proporcional al esfuerzo realizado en la bajada de precios.

Por último, la situación 4 viene explicada por una disminución de precios con relación a la competencia, unido a una reducción de su cartera de clientes, lo que habrá de disminuir su cuota de mercado total, de lo que se deriva una clara disminución de su capacidad competitiva.

3. DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA

Para realizar este estudio hemos utilizado la información contable de las empresas no financieras que cotizan en bolsa, información esta obtenida a través de los Registros Públicos de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV). La elección de dicha muestra se debe a varios motivos. En primer lugar, todas estas empresas tienen que someter su información contable a auditoría según la Ley de Auditoría de Cuentas. En segundo lugar, la negociación de los títulos en mercados organizados facilita la disponibilidad y acceso a la información financiera de estas empresas. En tercer lugar, aun cuando obviamente se trata de un estrato del mercado de auditoría reducido en términos numéricos, estas empresas tienen, por el contrario, gran importancia social y económica para la economía española. En cuarto lugar, utilizar esta muestra de empresas posibilitará comparar los niveles de concentración de España con el resto de países, dado que la amplia mayoría de información disponible que sobre este extremo existe a nivel internacional se debe usualmente al estrato del mercado de auditoría de las empresas cotizadas. Por último, otra razón adicional para seleccionar estas empresas se debe a la calidad de la información con la que se puede contar, dado que tal como demostraron Moizer y Turley (1987), el mejor indicador de la actividad de dicho mercado son los honorarios que los auditores reciben de sus clientes, información esta que solo resulta disponible para empresas cotizadas.

El horizonte temporal sobre el que someteremos a estudio la dinámica competitiva del mercado de auditoría español es de nueve años, desde el 2002 hasta el 2010, ambos incluidos. Se selecciona dicho periodo porque es a partir de 2002 cuando se hace obligatorio, a través de la Ley

Financiera, revelar en las cuentas anuales la remuneración de los auditores por todos los conceptos, separando los honorarios percibidos por los trabajos de auditoría de los facturados por la prestación de servicios adicionales[10]. La elección del periodo temporal es importante porque los determinantes de la movilidad intraindustrial pueden variar en importancia en el corto o largo plazo, lo que obliga a la utilización de una dimensión temporal lo suficientemente amplia para captar los efectos de las políticas desarrolladas por las firmas competidoras.

Para cada empresa se ha obtenido la información necesaria al objeto de hacer frente a los objetivos de este estudio, en particular para todos los años objeto de nuestro estudio hemos obtenido datos sobre el auditor que presta el servicio, el tamaño de la empresa medido a través del importe del activo y el total de honorarios pagados al auditor. Como resulta usual en los estudios de economía industrial y dado que nuestro principal objetivo es analizar la variación de cuota de mercado de las firmas de auditoría líderes del mercado, solo procederemos, a través de un ejercicio de estática comparativa, a analizar la situación del mercado en el 2002 y en 2010, obviando las variaciones interanuales que se produzcan en el mercado[11]. En este sentido, contamos con 180 empresas auditadas y 37 firmas de auditoría en el ejercicio 2002, y 131 empresas auditadas y 15 firmas de auditoría en el ejercicio 2010, cifras estas sobre las que se calculará el nivel de actividad del mercado en ambos años, así como la participación de cada firma en los mismos.

No obstante lo señalado, al objeto de analizar la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría en este trabajo proponemos, unido al análisis del mercado global, realizar el análisis en distintos submercados que se convierten en los mercados relevantes al objeto de extraer conclusiones válidas sobre la intensidad de la competencia[12]. Distintos criterios han sido utilizados por la literatura previa para definir el mercado relevante en auditoría, si bien en este trabajo vamos a utilizar como criterio para definir el mercado relevante el tamaño de la empresa auditada dado que distintos estudios previos han generado evidencia que revela que el mercado de auditoría está fuertemente segmentado, donde existe un mercado de grandes empresas que son abastecidas por un número reducido de firmas auditoras, usualmente las firmas internacionales de auditoría, y diversos tramos de menor tamaño donde pueden encontrarse un número creciente de oferentes del servicio (Simunic, 1980). Ello pone de relieve que atendiendo al tamaño de la empresa auditada en cada submercado se dan circunstancias distintas que tienen implicación sobre la naturaleza de la competencia (Kwon, 1996), y en particular ciertas características de dichas empresas, tales como su estructura organizativa compleja, el mayor número de transacciones que realiza y

[10] Esta distinción de los diferentes tipos de rentas que pueden percibir los auditores por la prestación de servicios es básica para poder analizar la cuota de mercado y las variaciones de la misma a lo largo del periodo objeto de estudio.

[11] En este sentido, en nuestro trabajo no se someterán a estudio las variaciones interanuales que se vayan produciendo sobre la dimensión temporal objeto de estudio, lo que en nuestra opinión no reduce la importancia de nuestro estudio sino que la incrementa dado que permite captar los efectos de las conductas competitivas de las empresas las cuales pueden no ser percibidas en el corto plazo.

[12] El mercado relevante es aquel que refleja adecuadamente las restricciones competitivas entre los diferentes oferentes, de tal forma que en los mismos los diferentes oferentes pueden ser considerados sustitutos perfectos.

la propia dispersión geográfica en el desarrollo de su actividad, que hacen que no todas las firmas auditoras pueden ofrecer sus servicios en todos los tramos del mercado.

Determinados los aspectos relacionados con la muestra, dimensión temporal y definición de los diversos submercados, nuestra pretensión es aportar datos sobre la variación de la cuota de mercado de las firmas líderes del mercado de auditoría, siendo estas las conocidas firmas internacionales y en concreto Deloitte & Touche (Deloitte), PriceWaterhouseCoopers (PWC), KPMG Peat Marwick (KPMG) y Ernst & Young (EY). En nuestro análisis pretendemos poner de manifiesto no solo cómo ha variado la cuota de mercado de estas firmas, sino también los factores determinantes de esta variación a través de los cuales podamos inferir ciertas conductas estratégicas. Este análisis será planteado tanto en el mercado general, como en los diversos submercados atendiendo al tamaño del cliente.

4. INTENSIDAD Y NATURALEZA DE LA COMPETENCIA EN EL MERCADO GLOBAL DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

4.1. DATOS ESTRUCTURALES DEL MERCADO GLOBAL DE AUDITORÍA ESPAÑOL

Tal y como hemos venido argumentando, aun cuando datos estructurales de un mercado, tales como número de oferentes y nivel de concentración, no pueden ser consideradas variables fundamentales en orden a conocer el nivel de competitividad en el mercado, sí permiten por el contrario aportar una valiosa información inicial sobre cómo se organiza un mercado. En este sentido, en la **tabla 2** se aportan datos agregados del mercado de auditoría español en los dos ejercicios que tomamos como referencia en este estudio.

Tabla 2. **Índices estructurales del mercado de auditoría español**

	2002	**2010**
Número de empresas demandantes	180	131
Número de oferentes	37	15
Nivel actividad mercado (euros)	17.062.727	42.106.834
Nivel de concentración del mercado (C4, en porcentajes)	95,2	98,4

Como puede observarse en la **tabla 2**, tanto el número de demandantes como el de oferentes se han visto reducidos de forma importante a lo largo del periodo estudiado. En relación con la naturaleza de la competencia del mercado cabe destacar la importante reducción en el núme-

ro de firmas auditoras activas en el mercado, las cuales se han reducido en aproximadamente un 60 %. Por el contrario, las firmas demandantes del servicio aun reduciéndose lo han hecho en un porcentaje inferior, en concreto un 27 %. A pesar de que el tamaño del mercado se ha reducido con relación al número de demandantes del servicio, el nivel de la actividad agregada del mercado ha crecido de forma importante, en concreto alrededor de un 150 %, de lo que se deriva que los honorarios de auditoría medios han crecido. En este sentido, los honorarios medios pagados por las empresas han pasado de 94.793 euros para el 2002 hasta los 321.426 euros para el ejercicio 2010.

Por otra parte, los datos recogidos en la **tabla 2** revelan que la concentración, es decir, el nivel de actividad que absorben las cuatro firmas internacionales, es bastante alta en nuestro país. Por tanto, y al igual que ocurre en la mayoría de países, el mercado de auditoría es un oligopolio en el que las firmas internacionales mantienen el liderato frente al resto de oferentes del mercado. De esta forma, puede concluirse que las grandes firmas internacionales de auditoría controlan casi en su totalidad el mercado de auditoría de las empresas españolas que cotizan en bolsa, lo que permite sugerir que el nombre de marca y la reputación de la que disfrutan dichas firmas se convierte en un fuerte determinante de la elección de auditor en este estrato de mercado, y por tanto en una poderosa barrera de entrada para el resto de firmas de auditoría intervinientes en el mismo. Por ejemplo, para el año 2002 existen 37 oferentes, por lo que 33 oferentes se reparten una cuota del 4,8 % del mercado. Además puede observarse que la cuota de mercado agregada aumenta durante el periodo objeto de nuestro estudio llegando en el ejercicio 2010 a un importe cercano el 99 % de todo el mercado, debiendo destacarse que el número de firmas de mediana dimensión que participaban en el mercado de auditoría de las empresas cotizadas se sitúa en 15 para el año 2010[13], datos estos que ponen de relieve que en los últimos años se ha producido un claro efecto de expulsión del mercado de firmas de auditoría nacionales.

4.2. ANÁLISIS INDIVIDUALIZADO DE LAS CUOTAS DE MERCADO DE LAS FIRMAS LÍDERES

Como hemos argumentado a lo largo de nuestro estudio, las estadísticas agregadas sobre la estructura del mercado, y en especial los ratios de concentración, pueden enmascarar la intensidad competitiva que existe en el mercado. Como ya argumentábamos anteriormente en mercados de naturaleza oligopolista las cuotas de mercado de la que disfrutan las firmas líderes proporcionan una valiosa información a través de la cual puede someterse a estudio la intensidad de la competencia del mercado entre las firmas (Francis et ál., 1999; Dunn et ál., 2011). Para proceder al estudio de la rivalidad competitiva de las firmas líderes del mercado de auditoría, en la **tabla 3** se ofrece información sobre las cuotas de mercado de las que disfrutan dichas empresas. En concreto en dicha tabla se recoge información sobre el número de empresas y la facturación de cada

[13] Estos datos justifican la apreciación de que gran parte del proceso competitivo en un oligopolio puede ser analizado a través del estudio de la cuota de mercado de las firmas líderes.

firma, lo que permite obtener la cuota de mercado de la que disfrutan dichas empresas líderes y el *ranking* del mercado en los ejercicios 2002 y 2010.

Tabla 3. **Cuota de mercado de las firmas líderes en el mercado de auditoría español**

Firmas	2002			2010		
	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	11.570.542	67,8	1	21.853.090	51,9	1
PWC	2.912.437	17,1	2	5.827.300	13,8	4
KPMG	1.011.112	5,9	3	6.009.124	14,3	3
EY	747.715	4,4	4	7.760.789	18,4	2

Como puede observarse según los datos que se revelan en la **tabla 3**, el análisis comparado de las cuotas de mercado de la que disfrutan las firmas líderes en el mercado de auditoría español en los distintos años objeto de estudio pone de relieve alteraciones significativas, de lo que podemos deducir que aun a pesar de la alta concentración en el mercado existe una fuerte rivalidad entre estas firmas. Deloitte es la firma líder en el mercado de auditoría en España, manteniendo una posición dominante si asumimos el criterio de que dicha posición se alcanza para cuotas de mercado superiores al 40 % (Scherer y Ross, 1990). Aun a pesar de esta sólida situación, durante el periodo objeto de estudio puede observarse que Deloitte ha perdido cuota de mercado, sin que ello haya supuesto perder su posición dominante y su *ranking* dentro del mercado. También cabe destacar el fuerte crecimiento en el nivel de facturación total durante el periodo objeto de estudio, en concreto su facturación ha crecido en un 89 %, porcentaje este inferior al del crecimiento global del mercado que como ya cifrábamos anteriormente ha sido del 150 %.

La segunda firma en el mercado para 2002 fue PWC, la cual está a una gran distancia de Deloitte y a una prudente distancia de las dos siguientes firmas líderes del mercado de auditoría. Si bien, a lo largo del periodo objeto de estudio esta firma ha ido perdiendo cuota de mercado, hasta el punto de que los datos del 2010 reflejan que ha perdido posiciones en el *ranking* situándose en el cuarto puesto. Por el contrario, KPMG y EY partían con cuotas de mercado sensiblemente más bajas, incrementándose estas durante el periodo objeto de análisis para ambas empresas. En concreto, y como puede observarse en la **tabla 3**, la tasa de crecimiento de la facturación de KPMG es de un 494 %, lo que le ha permitido elevar su cuota de mercado en 8 puntos porcentuales. Por su parte, EY ha ganado cuota de mercado en 14 puntos porcentuales, incrementándose el nivel de su facturación en un 938 %[14]. En resumen, de los datos recogidos en la **tabla 3**

[14] Debemos destacar que el *ranking* en el mercado de auditoría español difiere con respecto a otros países de nuestro entorno, ya que en los resultados presentados el estudio de Ballas y Fafaliou (2008) sobre empresas cotizadas de

puede concluirse, si atendemos a las variaciones en cuotas de mercado y al *ranking*, que existe cierta intensidad competitiva entre las firmas líderes en el mercado. Si bien, hemos de destacar la sólida posición de Deloitte, lo que nos podría llevar a concluir la existencia de dos niveles de competencia en el mercado de auditoría español. Por otra parte, cabe destacar, al igual que detectan DUNN et ál. (2011) para EE. UU., que las diferencias de tamaño de las firmas líderes en el mercado se han reducido de forma acusada en los últimos años.

4.3. PRECIOS Y CARTERA DE CLIENTES POR FIRMAS DE AUDITORÍA

Una perspectiva distinta se puede poner de relieve si analizamos la posición relativa en el mercado de las diferentes firmas líderes atendiendo al número de servicios ofertados. Para tomar conocimiento de esta situación, en la **tabla 4** se recogen datos sobre el número de auditorías realizadas, las cuotas de mercado que absorben cada firma basada en esta información y el *ranking* de la que disfruta cada una de ellas.

Tabla 4. **Cuota de mercado por auditorías realizadas de las firmas líderes en el mercado de auditoría español**

Firmas	2002		2010	
	Clientes	Precios	Clientes	Precios
Deloitte	65	174.221	58	376.777
PWC	35	83.212	31	187.977
KPMG	15	65.226	12	500.760
EY	13	57.517	14	554.342
Otros	45	18.064	16	41.033

Los datos recogidos en la **tabla 4** ponen de relieve una serie de circunstancias interesantes en orden a entender la naturaleza de la competencia en el mercado de auditoría español. En primer lugar, la cuota de mercado global que absorbe las cuatro firmas líderes es menor cuando se considera el número de auditorías realizadas. En concreto, atendiendo a esta variable el nivel de concentración sería de un 78,3 % frente a un 95,2 % cuando los datos son analizados por factura-

quince países de la Unión Europea durante el periodo 1998-2004, situaba a PWC en primer lugar, tras la disolución de Arthur Andersen. Esta primacía de PWC también se pone de manifiesto en el informe Oxera (2006) del Reino Unido pero, sin embargo, en el informe GAO (2003) de los EE. UU. se refleja la existencia de un reparto más equitativo entre las cuatro grandes firmas internacionales en este país.

ción. De ello se deriva que el resto de competidores en el mercado quedan situados en el estrato de mercado de las empresas auditadas de menor dimensión, lo que pone de relieve la existencia de una barrera de entrada basada en el tamaño del cliente. En segundo lugar, según los datos contenidos en la **tabla 4** puede observarse que atendiendo al número de auditorías realizadas las cuatro firmas líderes del mercado incrementan su posición relativa en el mercado, de lo que se infiere, como hemos señalado anteriormente, que se produce un efecto expulsión del resto de oferentes del mercado. En tercer lugar, si analizamos el distinto sentido que tienen las variaciones de cuota de Deloitte y PWC si atendemos al número de auditorías realizadas (incremento) y a la facturación (disminución), y lo comparamos con las que se perciben en KPMG y EY donde crecen en ambos casos, podemos deducir que las bases del incremento o disminución de la competitividad de las firmas basadas en la cuota de mercado se sustentan en fenómenos distintos. Al análisis en profundidad de este último aspecto dedicamos el siguiente epígrafe.

4.4. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA DE LA COMPETENCIA BASADO EN LOS FACTORES DETERMINANTES DE LAS VARIACIONES DE LA CUOTA DE MERCADO DE LAS FIRMAS LÍDERES EN EL MERCADO DE AUDITORÍA

El análisis de la variación de las cuotas de mercado en un mercado oligopolista comparando las cuotas de mercado de las firmas líderes en dos periodos, como el que hemos realizado en el epígrafe anterior, aporta una información extremadamente relevante para evaluar la intensidad de la competencia entre dichas empresas y pone de manifiesto las transferencias de cuota entre los perdedores y los ganadores en dicho mercado. Para completar el análisis sobre la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría español, resulta necesario centrarse en este momento en establecer cuáles son los factores que explican la variación de cuotas de mercado de las firmas líderes, dado que ello nos permitirá obtener cierta evidencia sobre las conductas competitivas que se desarrollan en el mercado. Para proceder a este estudio en la **tabla 5** se refleja la variación de la cuota de mercado de las firmas internacionales de auditoría, distinguiéndose de forma separada las variaciones debidas a la política de precios y las variaciones debidas a la política de clientes.

Tabla 5. **Variaciones de cuota de mercado de las firmas internacionales**

	2010-2002		
	Variación cuota total (%)	**Variación debido a precios (%)**	**Variación debido a clientes (%)**
Deloitte	–15,9	–26,4	10,5
PWC	–3,2	–6,9	3,7

.../...

	2010-2002		
	Variación cuota total (%)	Variación debido a precios (%)	Variación debido a clientes (%)
.../...			
KPMG	8,3	8,2	0,1
EY	14,0	11,9	2,1

Como podemos apreciar en la **tabla 5**, durante el periodo objeto de nuestro estudio, y como ya se adelantaba en el epígrafe anterior, se han producido variaciones importantes en las cuotas de mercado de las firmas líderes. En concreto, puede observarse que mientras dos firmas (KPMG y EY) ganan cuota de mercado durante el periodo analizado, el resto de intervinientes en el mercado la pierden. En relación con las situaciones particulares de las distintas firmas, Deloitte pierde aproximadamente un 16 % de su cuota de mercado. Esta reducción de cuota viene explicada, en primer lugar, por una reducción significativa de sus precios medios respecto a los de los competidores, en concreto en torno a un 26 %. Aun cuando, y como ya poníamos de manifiesto, esta firma incrementaba su facturación, este dato nos revela que Deloitte incrementa sus precios en menor porcentaje que los de la competencia. De esta forma, aun cuando mantiene una sólida posición dominante, no parece que esté cargando sobreprecios[15]. En segundo lugar, la variación de cuota de Deloitte también viene explicada por una variación positiva en relación con su cartera de clientes respecto al resto de firmas líderes de aproximadamente un 10 %, incremento este que es el superior que se produce en el mercado. Ello significa que esta firma, dado que el número de clientes en el mercado se ha visto reducido durante el periodo analizado, ha disminuido sus clientes en menor porcentaje que el resto de competidores, lo que nos puede llevar a argumentar, con la información con la que contamos, que es la firma que mayor fidelidad de clientes parece tener. En este sentido, la reducción de precios puede quedar explicada como una política para captar clientes o para mantener su actual cartera (Chan, 1999; Hackenbrack y Hogan, 2005). Si recordamos la tabla 1 de doble entrada descrita anteriormente, vemos como nos encontramos ante la situación 3, donde el efecto conjunto de precios y clientes es negativo. Así, aunque la firma es capaz de aumentar su cartera de clientes gracias a la reducción de sus precios, el efecto global indica que pierde cierta capacidad competitiva.

PWC pierde igualmente cuota de mercado, si bien lo hace en un porcentaje inferior al de Deloitte, aun cuando ello suponga perder posiciones en el *ranking* del mercado. En concreto, la pérdida de cuota es de aproximadamente un 3 %, lo cual viene explicado de forma conjunta por una reducción de un 7 % en los precios, en relación con la competencia, y un aumento de su po-

[15] En este sentido, cabe resaltar ciertos estudios que demuestran como solo el líder del mercado es capaz de cargar primas en los precios a sus clientes debido a la ventaja reputacional que se obtiene por ser líder frente al resto de firmas internacionales (Fergusson et ál., 2006; Basioudis y Francis, 2007; Numan y Willekens, 2012).

sición relativa en el mercado global respecto a clientes de aproximadamente un 4%, aspectos estos que nos llevaría a similares conclusiones que las que hemos sacado para el caso de Deloitte.

Por el contrario, KPMG ha incrementado su cuota de mercado en aproximadamente un 8%, aspecto este que viene explicado casi enteramente por un incremento en sus precios medios en relación con los de los competidores, dado que no se aprecia cambio en su posición relativa con respecto a clientes. Ello puede quedar explicado porque esta firma ha incrementado sus precios por encima de lo que lo han hecho los competidores, de lo que se podría inferir que esta empresa gana aceptación frente a la competencia, lo que le permite cargar sobreprecios por una calidad diferencial percibida por sus clientes (Basioudis y Francis, 2007), o bien por el contrario porque concentra su actividad en un estrato de mercado donde se obtienen altos precios[16]. En este sentido, si observamos las distintas posiciones posibles de la tabla 1 de doble entrada, nos encontramos ante la situación 1, la cual indica que la firma aumenta su capacidad competitiva.

Por último, EY ha incrementado su cuota en un porcentaje importante, en concreto en un 14%, lo cual viene explicado de forma conjunta por un incremento en los precios relativos respecto a los competidores de aproximadamente un 12% y un incremento de su posición relativa en relación con su cartera de clientes en el mercado de un 2% aproximadamente. Como para el caso de KPMG, esta firma parece estar cobrando primas por una calidad diferencial, siendo los precios unitarios para el ejercicio 2010 los mayores de las diferentes firmas líderes en el mercado. Asimismo, dado que también la podemos situar en el segmento 1 de la tabla 1 de doble entrada, podemos concluir que dicha firma ha aumentado su capacidad competitiva en relación con la competencia.

Analizados de forma conjunta estos datos podríamos concluir que todas las firmas internacionales han incrementado su cartera de clientes, lo que con los datos agregados que manejamos hasta este momento podríamos decir que el proceso de transferencia de cuota de mercado entre perdedores y ganadores se ha producido realmente entre las firmas nacionales, que como ya resaltábamos habían sido casi totalmente expulsadas del mercado, y las firmas internacionales de auditoría. Por el contrario, sí se aprecia un comportamiento de precios distintos entre las distintas firmas internacionales, lo que podría ser entendido como un proceso de ajuste de precios reduciéndolas unas e incrementándolas otras (acuerdos colusivos), u otros tipos de comportamientos como los sobreprecios para las firmas que incrementan los precios o las políticas predatorias de precios para los que reducen los mismos. Si tenemos en cuenta las dos dimensiones en las que se pueden sustentar los cambios en la competitividad de las distintas firmas líderes (representados en la tabla 1 de doble entrada analizada anteriormente), vemos como parece haber cierta consonancia en la distinta forma de competir en el mercado de auditoría, donde las dos firmas más grandes parecen tener una conducta competitiva similar, y las otras dos firmas líderes de menor representación (KPMG y EY) otra conducta distinta.

---

16 El modelo de variación de cuotas de mercado a nivel de mercado global no permite un análisis más certero, de ahí la importancia que tiene someter igualmente a estudio la dinámica de la competencia en los distintos submercados atendiendo al tamaño del cliente.

No obstante, hemos de resaltar que en orden a comprender mejor las bases en la que se sustenta la competencia de las firmas líderes, y sacar de esta forma conclusiones más certeras, resulta conveniente centrarnos en los distintos submercados en función del tamaño del cliente, en los que pueden existir dinámicas competitivas diferentes. Es decir, para comprender íntegramente el anterior cuadro no solo es interesante por ejemplo detectar que existen incrementos de clientes, sino someter a estudio en qué estrato del mercado se encuentran esos clientes, análisis este que abordamos en el siguiente epígrafe.

5. NATURALEZA E INTENSIDAD DE LA COMPETENCIA EN LOS SUBMERCADOS POR TAMAÑO DEL CLIENTE

5.1. DATOS ESTRUCTURALES DE LOS SUBMERCADOS POR TAMAÑO DEL CLIENTE

Al objeto de proceder al conocimiento más profundo de las condiciones competitivas del mercado de auditoría, presentaremos los mismos datos descritos anteriormente para el mercado global, para los distintos submercados en los que se puede dividir el mismo. Ello es necesario porque, como ya señalábamos anteriormente, el mercado de auditoría está compuesto por la agregación de diversos submercados, siendo por tanto adecuado analizar por una parte si las conclusiones generales que han sido alcanzadas del análisis del mercado general de empresas cotizadas resultan homogéneas en estos diferentes submercados y, por otra parte, si las firmas muestran una conducta competitiva similar en todos los submercados. Para ello la muestra ha sido dividida por cuartiles en atención al tamaño de las empresas clientes, datos que se recogen en la **tabla 6**. Hemos de precisar que el primer cuartil representa aquellas empresas auditadas de menor tamaño, siendo el cuarto cuartil el de las mayores empresas auditadas.

Tabla 6. **Índices estructurales del mercado por cuartiles**

	Cuartil 1		Cuartil 2		Cuartil 3		Cuartil 4	
	2002	2010	2002	2010	2002	2010	2002	2010
Demandantes	64	21	46	31	42	38	28	41
Oferentes	32	11	11	7	5	6	4	4
Nivel de actividad	869.092	1.100.701	2.209.339	2.341.860	3.325.440	7.588.624	9.982.956	31.075.649
Concentración	59,6	86,3	81,4	85,7	98,5	97,7	100	100

De la tabla anterior puede extraerse una serie importante de conclusiones. En relación con los demandantes, tal como veíamos anteriormente, se ha producido una disminución importante a

lo largo del periodo objeto de estudio, si bien, en la **tabla 6** puede observarse que esta reducción no resulta homogénea en atención al tamaño de los demandantes, siendo más acusada la desaparición de empresas en el primer y segundo cuartil, mientras que, por el contrario, incrementa el número de empresas en el cuarto cuartil. Respecto a los oferentes, puede observarse que, como se justificaba anteriormente, el número de auditores representados va disminuyendo a medida que aumenta el tamaño de las empresas auditadas. Por tanto, mientras mayor es el tamaño del cliente, menor es el número de oferentes capacitados para prestar el servicio de auditoría de lo que se deduce la necesidad de contar con un tamaño mínimo eficiente en determinados segmentos del mercado. Ello resulta evidente para el cuarto cuartil, es decir, el de empresas de mayor tamaño, donde el tamaño de la empresa y la complejidad de la auditoría que ello supone imposibilitan que firmas de auditoría distintas a las firmas internacionales puedan estar representadas. También debemos destacar que, salvo en el cuarto cuartil, la expulsión de firmas nacionales de auditoría se produce en el primer y segundo cuartil, pero curiosamente crecen en el tercero.

Aun a pesar de que el número de demandantes disminuye en los tres primeros cuartiles, podemos observar como el nivel de actividad va creciendo en todos ellos. Si bien hemos de resaltar que el crecimiento de la actividad no resulta homogéneo en todos ellos. Como puede observarse la actividad del primer cuartil ha crecido un 27%, mientras que en el segundo la actividad solo ha crecido un 6%. Por el contrario el crecimiento de la actividad en el tercero ha sido de un 128% y en el cuarto un 211%. De ello se deduce que el crecimiento del mercado de auditoría se sustenta fundamentalmente en los dos submercados de las grandes empresas sometidas a auditoría.

Por último, en términos generales, la concentración aumenta durante el periodo objeto de estudio en todos los cuartiles. En el primer cuartil el crecimiento de la concentración es importante, lo cual justifica el proceso de expulsión de las pequeñas firmas auditoras en este tramo del mercado de auditoría, que es el tramo del mercado donde lógicamente las firmas nacionales tenían mayor cuota de mercado. También cabe destacar, como resulta del todo lógico, que la concentración es mayor a medida que el tamaño de las empresas auditadas aumenta.

5.2. CUOTA DE MERCADO DE LAS FIRMAS LÍDERES EN LOS DISTINTOS SUBMERCADOS POR TRAMOS DE TAMAÑO

Al objeto de analizar cuál es la intensidad de la competencia en el mercado de auditoría cuando se analizan los diversos submercados atendiendo al tamaño de la empresa cliente, en lo que sigue presentaremos, al igual que hemos hecho para el mercado global, la participación relativa de las distintas firmas basándonos en la cuota de mercado de la que disfrutan. Ello no solo nos permitirá analizar el nivel particular de penetración de cada firma en los distintos submercados, sino también en qué segmentos se produce una competencia más fuerte. Ello resulta importante porque dado que las condiciones estructurales del mercado, en particular, el número de oferentes y demandantes, resulta distinto en cada submercado pueden darse condiciones competitivas distintas.

Para proceder a este análisis vamos a presentar en los dos años objeto de nuestro análisis el nivel de actividad de cada firma en los distintos segmentos del mercado atendiendo al tamaño del cliente, la cuota de mercado de las distintas firmas y el *ranking* que alcanzan. En primer lugar, en la **tabla 7** se presentan los datos con relación al primer cuartil, es decir, el de empresas de menor tamaño de la muestra.

Tabla 7. **Cuota de mercado de las firmas líderes en el mercado de auditoría español en el cuartil 1**

Firmas	2002			2010		
	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	122.070	14,0	3	677.430	61,3	1
PWC	172.689	19,9	1	102.300	9,3	3
KPMG	142.188	16,4	2	121.000	11,0	2
EY	80.877	9,3	4	49.000	4,4	4

Como podemos observar en la **tabla 7**, Deloitte ha ganado una importante cuota de mercado en el primer cuartil, hasta el punto de que se convierte en el líder en este tramo del mercado. El resto de firmas internacionales del mercado han perdido cuota de mercado de forma significativa, de lo que deducimos que en este tramo de mercado la posición dominante de Deloitte la ha alcanzado tanto expulsando del mercado al resto de competidores, como deteriorando la cuota de mercado del resto de firmas líderes. Si atendemos a los datos sobre el número de auditorías realizadas, cuota que se deriva de ello y *ranking*, los datos se recogen en la siguiente **tabla 8**.

Tabla 8. **Cuota de mercado por número de auditorías de las firmas líderes en el submercado cuartil 1**

Firmas	2002			2010		
	Auditorías	Cuota (%)	*Ranking*	Auditorías	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	7	10,9	1	8	38,1	1
PWC	8	12,5	2	3	14,3	2
KPMG	7	10,9	3	2	9,5	3
EY	5	7,8	4	1	4,8	4

Estos datos confirman las conclusiones que hemos alcanzado en relación con este submercado de la mayor competitividad adquirida por Deloitte, dado que es la única que crece en térmi-

nos absolutos, mientras que el resto pierde clientes, sino que además los precios que obtiene de sus clientes son los más altos de este segmento.

Si analizamos el submercado formado por las empresas del segundo cuartil según su tamaño, la situación relativa de cada firma aparece en la siguiente **tabla 9**:

Tabla 9. **Cuota de mercado de las firmas líderes en el mercado de auditoría español en el cuartil 2**

Firmas	2002			2010		
	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	941.258	42,6	1	1.111.660	47,5	1
PWC	476.782	21,6	2	641.800	27,4	2
KPMG	219.990	9,9	3	148.000	6,3	3
EY	160.066	7,2	4	105.340	4,5	4

En este submercado Deloitte aparece nuevamente como la firma líder, ganando igualmente cuota de mercado durante el periodo objeto de nuestro análisis. PWC aparece con una cuota significativa como la segunda firma del *ranking*, ganando igualmente cuota de mercado. Por el contrario el resto de firmas líderes han perdido cuota de mercado durante este periodo. Si reflejamos estos mismos datos, pero con relación al número de auditorías, nos encontramos con la siguiente información recogida en la **tabla 10**.

Tabla 10. **Cuota de mercado por número de auditorías de las firmas líderes en el submercado cuartil 2**

Firmas	2002			2010		
	Auditorías	Cuota (%)	*Ranking*	Auditorías	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	19	41,3	1	12	38,7	1
PWC	11	23,9	2	9	29,0	2
KPMG	3	6,5	4	2	6,4	3
EY	4	8,7	3	2	6,4	4

Estos datos reafirman la mayor presencia de Deloitte y PWC en este tramo de tamaño.

Si sometemos a estudio el submercado de empresas auditadas que forman por su tamaño el tercer cuartil, obtenemos la siguiente información recogida en la **tabla 11**:

Tabla 11. **Cuota de mercado de las firmas líderes en el mercado de auditoría español en el cuartil 3**

Firmas	2002			2010		
	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	2.526.751	76,0	1	3.862.000	50,9	1
PWC	750.966	22,6	2	1.882.000	24,8	2
KPMG	424.013	12,7	3	898.124	11,8	3
EY	241.250	7,2	4	776.000	10,2	4

En relación con este tramo del submercado de auditoría, vemos como Deloitte se mantiene como la firma líder, aun cuando ha perdido cuota de mercado, al igual que ocurre, pero de forma más mesurada, con KPMG. Por el contrario, PWC y EY han ganado cuota de mercado. No obstante, y como puede observarse la pérdida sufrida por Deloitte y KPMG no es similar a la ganancia de cuota de PWC y EY, por lo que, a diferencia de los dos tramos de mercado anteriores, firmas distintas a las líderes han ganado cuota de mercado. Para analizar si las conclusiones se mantienen atendiendo al número de auditorías, en la **tabla 12** siguiente se recoge el número de auditorías de cada firma, y la cuota y el *ranking* que de ellas se derivan:

Tabla 12. **Cuota de mercado por número de auditorías de las firmas líderes en el submercado cuartil 3**

Firmas	2002			2010		
	Auditorías	Cuota (%)	*Ranking*	Auditorías	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	25	59,5	1	16	42,1	1
PWC	9	21,4	2	11	28,9	2
KPMG	4	9,5	3	4	10,5	3
EY	3	7,1	4	4	10,5	4

En dicha tabla observamos como, salvo PWC, el resto de firmas líderes han perdido participación absoluta en este tramo del mercado, aun cuando es únicamente Deloitte la que también la ha perdido en términos relativos.

Por último, en el tramo del mercado formado por las empresas auditadas de mayor tamaño, los datos que se obtienen son los siguientes:

Tabla 13. **Cuota de mercado de las firmas líderes en el mercado de auditoría español en el cuartil 4**

Firmas	2002			2010		
	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*	Facturación	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	7.980.463	80,0	1	16.202.000	52,1	1
PWC	1.512.000	15,1	2	3.201.200	10,3	4
KPMG	224.971	2,2	3	4.842.000	15,6	3
EY	265.522	2,7	4	6.830.449	22,0	2

En este tramo de mercado es en el que se producen variaciones más acusadas en las cuotas de mercado de las firmas líderes. Aun cuando Deloitte ha doblado su facturación, ha perdido en términos relativos casi 30 puntos de cuota de mercado sin que ello suponga la pérdida de su posición dominante en este submercado. PWC, por el contrario, ha perdido su posición en el *ranking*, debido a la pérdida de casi 5 puntos de su cuota. Tanto KPMG como EY han ganado una cuota importante de cuota de mercado, hasta el punto de que puede afirmarse que gran parte del incremento de cuota global que obtienen ambas firmas en el mercado viene explicado por la situación privilegiada que se deriva de adquirir mayor presencia en el tramo de las empresas auditadas de mayor tamaño. Si analizamos la situación de este submercado atendiendo al número de auditorías realizadas, alcanzamos los siguientes resultados.

Tabla 14. **Cuota de mercado por número de auditorías de las firmas líderes en el submercado cuartil 4**

Firmas	2002			2010		
	Auditorías	Cuota (%)	*Ranking*	Auditorías	Cuota (%)	*Ranking*
Deloitte	18	64,3	1	22	53,6	1
PWC	7	25,0	2	8	19,5	2
KPMG	2	7,1	3	4	9,7	4
EY	1	3,6	4	7	17,1	3

A pesar de que ni Deloitte ni PWC han perdido su posición en el *ranking*, ambas han visto reducidas su participación en términos relativos dentro de este tramo del mercado (aun cuando no en términos absolutos dado que ambas firmas incrementan su número de clientes). Por su parte, KPMG y EY incrementan su participación relativa, siendo el incremento de esta última firma muy significativo.

Todo lo analizado a lo largo de este epígrafe nos pone de manifiesto que la dinámica e intensidad competitiva entre las firmas líderes del mercado no resulta homogénea cuando se analizan los diversos submercados que venimos estudiando, por lo que los resultados globales que hemos detectado en el mercado global de auditoría están altamente condicionados por la distribución que cada firma hace de su actividad entre los distintos segmentos del mercado. Para aportar información sobre este aspecto, en la **tabla 15** se recoge como las distintas firmas distribuyen su cuota de mercado entre los distintos estratos del mercado.

Tabla 15. **Distribución de la cuota de mercado de las firmas líderes en el mercado de auditoría español por cuartiles**

Submercados	Deloitte		PWC		KPMG		EY	
	2002	2010	2002	2010	2002	2010	2002	2010
Cuartil 1	1,0 %	3,0 %	6,0 %	2,0 %	14,0 %	2,0 %	11,0 %	1,0 %
Cuartil 2	8,0 %	5,0 %	16,0 %	11,0 %	22,0 %	2,0 %	21,0 %	1,0 %
Cuartil 3	22,0 %	18,0 %	26,0 %	32,0 %	42,0 %	15,0 %	32,0 %	10,0 %
Cuartil 4	69,0 %	74,0 %	52,0%	55,0 %	22,0 %	81,0 %	36,0 %	88,0 %

En dicha tabla puede percibirse como la firma que mantiene una cartera más equilibrada es PWC, seguida de Deloitte, mientras que, por el contrario, KPMG y EY muestran una alta dispersión y un mayor nivel de riesgo económico ante posibles pérdidas de clientes.

5.3. LA NATURALEZA DE LA COMPETENCIA ENTRE LAS FIRMAS LÍDERES EN EL SUBMERCADO POR TRAMOS DE TAMAÑO DEL CLIENTE

Como hemos podido apreciar en el epígrafe anterior la situación de la competencia en el mercado de auditoría si se atiende al número de oferentes en el mercado, la cuota de mercado de la que disfrutan las firmas líderes, la posición particular de las firmas en el *ranking* y las alteraciones de este *ranking*, no resultan homogéneas cuando el mercado es analizado por distintos tramos de tamaño de las empresas clientes, motivo por el cual puede resultar interesante analizar los motivos que explican la variación de cuota de mercado en los distintos submercados y obtener conclusiones más precisas sobre la naturaleza de la competencia entre estas firmas líderes. Para proceder a este análisis en lo que sigue precisaremos las bases en las que se sustenta la competencia para los distintos submercados en atención a los tramos de tamaño de las empresas clientes. En la **tabla 16** se presentan las variaciones de cuota para el submercado formado por las empresas clientes del primer cuartil.

Tabla 16. **Variaciones de cuota de mercado de las firmas internacionales. Cuartil 1**

Cuartil 1	2010-2002		
	Variación cuota total (%)	Variación debido a precios (%)	Variación debido a clientes (%)
Deloitte	47,5	12,6	34,9
PWC	–10,6	–13,4	2,8
KPMG	–5,4	–3,3	–2,1
EY	–4,9	-1,2	-3,6

En la tabla anterior puede observarse como en este cuartil Deloitte gana un porcentaje importante de cuota de mercado, en concreto un 47,5 %, lo cual se debe al efecto conjunto de un incremento del efecto clientes, así como de un incremento de precios en relación con los competidores. El resto de firmas líderes ven reducida su cuota de mercado en este tramo del mercado de auditoría, siendo PWC la que sufre mayor reducción, la cual se produce fundamentalmente por la disminución de precios con respecto a la competencia. KPMG y EY reducen su cuota de mercado en aproximadamente un 5 %, explicadas en ambos casos por una reducción por el efecto precios y por el efecto clientes de forma conjunta. De estos datos puede derivarse que Deloitte muestra una superior capacidad competitiva en este tramo del mercado, lo que le posibilita adquirir una mayor atracción de clientes en relación con la competencia, aun a pesar de que incrementa los precios igualmente por encima de ellos. Desde el punto de vista de la conducta competitiva puede concluirse que Deloitte mantiene una sólida posición de liderazgo, no siendo por tanto el resto de firmas competidoras sustitutas perfectas en este submercado dado que aun a pesar de reducir los precios en términos relativos no consiguen incrementar la cuota de mercado.

Si analizamos la dinámica competitiva en el submercado formado por el segundo cuartil, en la **tabla 17** podemos percibir las variaciones de cuota de mercado de las firmas líderes.

Tabla 17. **Variaciones de cuota de mercado de las firmas internacionales. Cuartil 2**

Cuartil 2	2010-2002		
	Variación cuota total (%)	Variación debido a precios (%)	Variación debido a clientes (%)
Deloitte	4,8	7,5	–2,7
PWC	5,8	1,2	4,6

.../...

Cuartil 2	2010-2002		
	Variación cuota total (%)	Variación debido a precios (%)	Variación debido a clientes (%)
.../...			
KPMG	–3,6	–3,5	–0,1
EY	–2,8	–0,9	–1,9

En el segundo cuartil Deloitte y PWC ganan cuota de mercado, pero mientras que Deloitte solo tiene una variación positiva en el efecto precios, PWC también la tiene en el efecto clientes. Por el contrario KPMG y EY pierden cuota de mercado debido a los dos efectos, y aun cuando la intensidad del efecto precio y del efecto cliente no resulta similar en ambas empresas, su capacidad competitiva se reduce de forma evidente.

Si atendemos ahora a la naturaleza del proceso competitivo en el tercer cuartil, las variaciones de cuota de mercado de las firmas líderes pueden ser apreciadas en la **tabla 18**.

Tabla 18. **Variaciones de cuota de mercado de las firmas internacionales. Cuartil 3**

Cuartil 3	2010-2002		
	Variación cuota total (%)	Variación debido a precios (%)	Variación debido a clientes (%)
Deloitte	–12,3	6,2	–18,5
PWC	6,0	–0,6	6,6
KPMG	1,2	0,1	1,1
EY	4,2	1,3	2,9

Según se desprende de la **tabla 18** Deloitte es la única firma de las líderes que pierde cuota de mercado, cuota esta que es ganada por el resto de firmas competidoras. La pérdida de aproximadamente un 12 % de cuota de Deloitte viene explicada por una reducción relativa de clientes en relación con la competencia del 18 %, mientras que por el contrario presenta el mayor incremento relativo de precios de todo este submercado. De esta forma, podemos derivar que la elasticidad de la demanda de esta firma es alta perdiendo representación en este tramo de tamaño al incrementar sus precios. El incremento de la cuota de mercado de PWC viene explicado por un incremento de su cartera de clientes con relación a la competencia producida por una rebaja, aun cuando poco significativa de sus precios relativos, lo que reafirma que se trata de un tramo del mercado alta-

mente sensible a los precios. Mientras que tanto KPMG como EY presentan, aun cuando no con la misma intensidad, incrementos de cuota debido tanto al efecto precio como al efecto clientes.

Por último, si atendemos ahora a las variaciones de cuota de mercado de las firmas líderes en el tramo de mercado de las mayores empresas, donde como ya veíamos solo están representadas estas firmas, nos encontramos en la **tabla 19** los siguientes datos.

Tabla 19. **Variaciones de cuota de mercado de las firmas internacionales. Cuartil 4**

Cuartil 4	2010-2002		
	Variación cuota total (%)	Variación debido a precios (%)	Variación debido a clientes (%)
Deloitte	–27,8	–14,6	–13,2
PWC	–4,8	–1,5	–3,3
KPMG	13,3	12,5	0,8
EY	19,3	9,3	10,1

Deloitte ha perdido una cuota de mercado bastante alta, aspecto este, dado que es el tramo de clientes de mayor tamaño y por tanto donde los honorarios son mayores, que afecta de manera cualificada a la pérdida total de cuota de mercado de esta firma. Esta pérdida viene explicada tanto por un efecto precio, como por un efecto cliente, poniendo de relieve su pérdida de capacidad competitiva en este tramo del mercado. PWC también pierde cuota de mercado, si bien en una cuantía bastante menor a la de la anterior firma, aun cuando las conclusiones que podemos inferir resultan similares en relación con la pérdida de capacidad competitiva. Por el contrario KPMG gana aproximadamente un 13 % de cuota de mercado, la cual viene explicada casi enteramente por el efecto precios. Por último EY es la firma que ha tenido un mayor incremento en su cuota de mercado lo que se debe a un efecto relativamente equilibrado del efecto precio y el efecto clientes.

6. CONCLUSIONES

Con la realización de este trabajo se ha sometido a estudio la estructura del mercado de auditoría en España bajo la perspectiva de la dinámica competitiva que existe en el mismo, al contrario de estudios previos que solo han aportado indicadores estáticos como la concentración (García-Benau et ál., 1998; Carrera et ál., 2005; Martínez et ál., 2005 y Caso et ál., 2011). Para analizar dicha dinámica hemos utilizado la variación de cuotas de mercado de las firmas líderes a través de las que hemos pretendido analizar la intensidad de la competencia que existe entre ellas en el mercado de auditoría. A tenor de los resultados obtenidos se pone de manifiesto, tanto para

el mercado global como para los distintos submercados, el elevado control que poseen las firmas internacionales, lo que permite sugerir que el nombre de marca y la reputación se convierten en un fuerte determinante de la elección del auditor y por tanto de una fuerte barrera de entrada. Si bien, tal y como hemos argumentado, los datos sobre concentración enmascaran la intensidad competitiva existente, hecho que se ve reflejado a la hora de analizar las variaciones de cuota.

Bajo el supuesto de que las variaciones de cuota miden la rivalidad entre las firmas líderes, el análisis realizado tanto para el mercado global como para los distintos submercados en relación con el tamaño de las empresas auditadas, nos ha puesto de manifiesto que aun cuando nos encontramos con un mercado altamente concentrado, y por tanto con riesgo de que las firmas líderes alcancen acuerdos colusivos para limitar la competencia entre ellas, la rivalidad competitiva es alta.

Por otra parte, en nuestro estudio hemos pretendido aportar información sobre los factores que explican la variación de la cuota de mercado, en concreto lo que hemos denominado variación debida al efecto precios y variación debida al efecto clientes. Ambos factores pueden poner de relieve las distintas conductas competitivas que desarrollan las firma líderes, conductas estas que en atención a los resultados obtenidos resultan diferentes para cada firma y para cada submercado en el que las firmas deben competir.

Todo ello, nos lleva a confirmar la necesidad de analizar la estructura del mercado bajo una perspectiva de dinámica competitiva, ya que se evidencia que la concentración no reduce necesariamente la competencia entre las firmas.

Bibliografía

Bain, J. S. [1951]: «Relation of profit rate to industry concentration», *Quarterly Journal of Economics*, n.º 65, págs. 293-324.

Baldwin, J. R. y Gorecki, P. K. [1989]: «Measures of market dynamics: concentration and mobility statistics for the Canadian manufacturing sector», *Annales d'Economie et Statistique*, n.º 15/16, págs. 315-332.

Basioudis, I. G. y Francis, J. R. [2007]: «Big 4 audit fee premiums for national and office-level industry leadership in the United Kingdom», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, n.º 26 (2), págs. 143-166.

Baumol, W. J. [1982]: «Contestable markets: An uprising in the theory of industry structure», *American Economic Review*, n.º 72, págs. 1-15.

Carrera, N.; Gutiérrez, I. y Carmona, S. [2005]: «Concentración en el mercado de auditoría en España: Análisis empírico del periodo 1990-2000», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 125, págs. 423-458.

Caso, C.; Martínez, A. y Rio, M. J. [2011]: «Los riesgos de concentración en el mercado de auditoría», *Partida Doble*, n.º 236, págs. 10-21.

Chan, D. [1999]: «"Low balling" and efficiency in a two period specialization model of auditing competition», *Contemporary Accounting Research*, n.º 16, págs. 609-642.

Competition Commission [2013]: Statutory Audit Services Market Investigation. Online. *http://www.competition-commission.org.uk/assets/competitioncommission/docs/ 2011/ statutory-audit-services/provisional_findings_report.pdf*

Danos, P. y Eichenseher, J. W. [1986]: «Long-term trends toward seller concentration in the US audit market», *The Accounting Review*, n.º 61 (4), págs. 633-650.

Davies, S. y Geroski, P. [1997]: «Changes in concentration, Turbulence and the Dynamics of Market Shares», *Hardward College*.

DeFond, M. y Lennox, C. [2011]: «The Effect of SOX on Small Auditor Exits and Audit Quality», *Journal of Accounting and Economics*, n.º 52 (1), págs. 21-40.

Dopuch, N. y Simunic, D. A. [1980]: «The nature of competition in the auditing profession: a descriptive and normative view», en Buckley, J. W. y Weston, J .G. (eds.), *Regulation and the Accounting Profession. Lifetime Learning Publication*, Belmont, CA.

Dunn, K.; Kohlbeck, M. y Mayhew, B. [2011]: «The Impact of the Big 4 Consolidation on Audit Market Share Equality», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, n.º 30 (1), págs. 49-73.

European Commission [2010]: *Green paper: Audit policy: lessons from the crisis*. Online: *http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en. pdf*, retrieved December, 2010.

Ferguson, A. C.; Francis, J. R. y Stokes, D. J. [2006]: «What matters in audit pricing: Industry specialization or overall market leadership?», *Accounting and Finance*, n.º 46 (1), págs. 97-106.

Francis, J. [2011]: «A Framework for Understanding and Researching Audit Quality», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, n.º 30 (2), págs. 125-152.

Francis, J. R.; Stokes, D. J. y Anderson, D. [1999]: «City Markets as a Unit of Analysis in Audit Research and the Re-Examination of Big 6 Market Shares», *Abacus*, n.º 35 (2), págs. 185-206.

FRC [2009]: «Choice in the UK Audit Market: 4.th Progress Report», *Financial Reporting Council*, London.

Fusillo, M. [2013]: «The Stability of Market Shares in Liner Shipping», *Review of Industrial Organization*, n.º 42, págs. 85-106.

García-Benau, M. A.; Ruiz Barbadillo, E. y Vico Martínez, A. [1998]: «Análisis de la estructura del mercado de auditoría en España», *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, Madrid.

– [2000]: «Factores que condicionan la elección y el cambio de auditor en la empresa española», *Spanish Accounting Review*, n.º 3, págs. 49-80.

GAO [2008]: *Audits of Public Companies: Continued Concentration in Audit Market for Large Public Companies Does Not Call for Immediate Action*, (General Accounting Office) available at *http://www.gao.gov/new.items/d08163.pdf*

Geroski, P. A. y Toker, S. [1996]: «The turnover of market leaders in UK manufacturing industry, 1979-86», *International Journal of Industrial Organization*, n.º 14, págs. 141-158.

Hackenbrack, K. E. y Hogan, C. E. [2005]: «Client retention and engagement level pricing», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 24, n.º 1, págs. 7-20.

Hamilton, J.; Li, Y. y Stokes, D. [2008]: «Is the audit services market competitive following Arthur Andersen's collapse?», *Accounting and Finance*, n.º 48 (2), págs. 233-258.

KATO, M. y HONJO, Y. [2006]: «Market Share Instability and the Dynamics of Competition: A panel Data Analysis of Japanese Manufacturing Industries», *Review of Industrial Organization*, n.º 28, págs. 165-182.

KOSTER, S.; STEL, A. y FOLKERINGA, M. [2010]: «Start-ups as drivers of market mobility: an analysis at the region-sector level for the Netherlands», *Small Bus Econ*.

KWON, S. Y. [1996]: «The impact of competition within the client's industry on the auditor selection decision», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1 n.º 5 (1), págs. 53-70.

MARTÍNEZ, A.; CASO, C. y RIO, M. J. [2005]: «Las Sociedades Cotizadas y la concentración del mercado de auditoría», *Partida Doble*, n.º 170, págs. 84-96.

MOIZER, P. y TURLEY, S. [1987]: «Surrogates for audit fees in concentration studies-a research note», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, n.º 7 (1), págs. 118-123.

NUMAN, W. y WILLEKENS, M. [2012]: «An empirical test of spatial competition in the audit market», *Journal of Accounting and Economics*, n.º 53 (1), págs. 450-465.

OXERA [2006]: Competition and Choice in the UK Audit Market. *Department of Trade and Industry/Financial Reporting Council*, London.

PANZAR, J. C. y ROSSE, J. N. [1987]: «Testing for monopoly equilibrium», *Journal of Industrial Economics*, n.º 35, págs. 443-456.

SAKAKIBARA, M. y PORTER, M. E. [2001]: «Competing at Home to Win Abroad: evidence from Japanese Industry», *Review of Economics and Statistics*, n.º 83, págs. 310-322.

SCHERER, F. M. y ROSS, D. [1990]: «Industrial market structure and economic performance», *Houghton Mifflin Company*, 3.ª ed. Boston, MA.

SCHERER, F. M. [1980]: «Industrial market structure and economic performance», *Rand McNally*, Chicago.

SHEPHERD, W. G. [1997]: «The Economics of Industrial Organization», 4.th edition, *Prentice-Hall International*, Nueva Jersey.

SIMUNIC, D. [1980]: «The pricing of audit services: theory and evidence», *Journal of Accounting Research*, n.º 18 (1), págs. 161-190.

TIROLE, J. [1988]: «The Theory of Industrial Organization», *Boston. MA: MIT Press.*

YARDLEY, J. A.; KAUFFMAN, N. L.; CAIRNEY, T. D. y ALBRECHT, W. D. [1992]: «Supplier behaviour in the US audit market», *Journal of Accounting Literature*, n.º 11, págs. 151-184.

NIA-ES 402. CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

Javier Briones Ortega
Socio CB Auditores & Consultores
Profesor de la UDIMA

Extracto

El auditor de cuentas, cuando efectúa trabajos de revisión contable a empresas que tienen parte de sus servicios externalizados a través de organizaciones que realizan algunas de las actividades de la empresa, tiene responsabilidad a la hora de conseguir evidencias suficientes y adecuadas, incluyendo el control interno, que permitan evaluar e identificar los riesgos de incorrección material, asimismo, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que permitan hacer frente a dichos riesgos para este tipo de entidades. Esta norma cita que el trabajo de revisión deberá incluir a aquellas empresas que realizan, en última instancia, el servicio, a grandes rasgos citamos: el conocimiento de los servicios prestados –incluyendo el control interno de los servicios subcontratados–, respuesta a los riesgos de incorrección material, revisión según tipo de informes (I y II), revisión para encontrar fraudes, incumplimientos e incorrecciones y, por último, el tipo de opinión que, el auditor, debería emitir teniendo en cuenta al auditor de la entidad subcontratada.

Palabras claves: organización prestadora de servicios, entidad usuaria y auditoría de la organización prestadora de servicios.

ISA 402. AUDIT CONSIDERATIONS RELATING TO AN ENTITY USING A SERVICE ORGANIZATION

Abstract

The auditor when performing work in accounting review companies that have outsourced some of their services through organizations that perform some of the company's business services, has responsibility to get sufficient and appropriate evidence, including internal control, to assess and identify material risks incorrectness, likewise, the auditor shall design and implement audit procedures to cope with these risks for these entities. This rule calls the revision work shall include those companies that perform, ultimately, service broadly quote: knowledge of services provided –including the internal control outsourced– services, response to incorrectness material risks, reviewing reports by type (I and II), revision to find fraud, breaches and misconduct and finally the type of opinion that the auditor should issue considering the auditor of the subcontracted entity.

Keywords: service provider organization, user entity and audit service provider organization.

RCyT. CEF, núm. 382 (enero 2015)

Sumario

1. Introducción: objetivos, términos e informes
2. Requerimientos
   A) Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno
   B) Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material
   C) Informes tipo 1 y 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada
   D) Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con la autoridad de la organización de servicios
   E) Informe del auditor de la entidad usuaria
3. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas
   A) Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno
   B) Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material
   C) Informes tipo 1 y 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada
   D) Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con la autoridad de la organización de servicios
   E) Información del auditor de la entidad usuaria

1. INTRODUCCIÓN: OBJETIVOS, TÉRMINOS E INFORMES

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 402 trata las «Consideraciones relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios» y que debe entenderse y aplicarse de conformidad con la NIA 200 que se refiere a los «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

La NIA 402 hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor a la hora de conseguir evidencias suficientes y adecuadas, incluyendo el control interno, que permitan evaluar e identificar los riesgos de incorrección material y diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que hagan frente a dichos riesgos en los supuestos de entidades que utilizan los servicios de una o más organizaciones de servicios.

Hay que tener en cuenta que una entidad puede querer realizar tareas o servicios a través de otras organizaciones de servicios, y dichas actividades son parte de las actividades de la entidad matriz o usuaria, y pueden ser relevantes en algunos casos a la hora de llevar a cabo auditorías. Esta relevancia vendrá determinada en los casos en los que las actividades o servicios y los controles necesarios sean parte del sistema de información de la entidad usuaria y sean relevantes para la información financiera. Entre ellos puede mencionarse:

- Las transacciones dentro de las operaciones de la entidad usuaria que sean significativas.
- Las operaciones y registros contables para el registro y procesamiento de las transacciones al libro mayor.
- Modo en el que el sistema de información capta hechos y condiciones significativas; el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros.
- Los controles sobre asientos en el libro diario que se utilizan para registrar ajustes o transacciones inusuales. Un ejemplo relativamente común puede ser la externalización de las funciones de planificación fiscal y/o cumplimento de las obligaciones fiscales, financieras o de control a una o varias organizaciones externas, es decir, a una o varias organizaciones de servicios. Unas actividades que deberán ser tenidas en cuenta en la correspondiente auditoría.

Es preciso recoger que esta NIA no es aplicable a los servicios prestados por entidades financieras en lo referente a las acciones de transacciones que tengan la aprobación previa de la entidad correspondiente, tal es el caso de las transacciones por cuenta corriente que se realicen a través de una entidad bancaria.

Los **objetivos** del auditor de la entidad usuaria, en el marco de esta norma, y por tanto referente a los servicios de otra organización de servicios, serán la obtención de un conocimiento de la naturaleza y significatividad de los servicios que dicha organización presta y su repercusión en la entidad usuaria que puedan ser de relevancia, con el fin de poder valorar la existencia de riesgos de incorrección material, así como diseñar procedimientos para hacer frente a dichos posibles riesgos.

Entre los **términos** a tener en cuenta merecen mencionarse los siguientes:

a) Entidad usuaria: entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se someten a auditoría.

b) Organización de servicios: organización externa (o parte de ella) que presta a la entidad usuaria servicios, los cuales deben ser tenidos en cuenta en los sistemas de información relevante para la información financiera de la entidad usuaria. Estas empresas de organización podrían ser cualquier entidad de *outsourcing* que realice actividades a la empresa auditada en servicios como consultoría tecnológica, recursos humanos, etc.

c) Sistema de organización de servicios: estrategia y procedimientos que son diseñados y aplicados por la organización de servicios en aras de la prestación a la entidad usuaria de los servicios necesarios y que serán tenidos en cuenta en el informe de auditoría. Podemos incluir como sistema de organización el tipo de relación y la gestión que esté establecida entre las dos partes.

d) Auditor de la entidad prestadora de servicios: auditor que, a instancia de la organización de servicios, emite un informe para proporcionar seguridad sobre los controles de la misma.

La NIA 402 permite diferenciar **dos tipos de informes**, los denominados «informes tipo 1» sobre la descripción y diseño de los controles de la organización de servicios e «informes tipo 2» sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de la organización de servicios.

- Los informes de «**tipo 1**» se componen de una descripción del sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles diseñados y aplicados en una fecha determinada, y de un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio en el que se recoja su opinión sobre los anteriores puntos (sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles utilizados).
- Los informes de «**tipo 2**» incluyen una descripción del sistema de la organización de servicios, los objetivos del control y de otros controles diseñados y aplicados hasta una fecha determinada o durante un periodo de tiempo, pudiendo incluir su eficacia operativa durante dicho periodo, y un informe realizado por el auditor de

la entidad prestadora del servicio con el objetivo de tener una seguridad razonable que incluya: opinión sobre los aspectos mencionados anteriormente en la descripción, detalle de las pruebas de controles realizadas y los resultados obtenidos.

2. REQUERIMIENTOS

Según el propio contenido de la NIA 402 son necesarios una serie de reconocimientos que son los siguientes:

A) OBTENCIÓN DE CONOCIMIENTO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS, INCLUIDO EL CONTROL INTERNO

El auditor para obtener conocimiento del modo en que la entidad usuaria utiliza los servicios de la organización de servicios tendrá en cuenta:

- La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de los mismos para la entidad usuaria, incluido el control interno. Ejemplo: si son servicios de gestión de recursos humanos o gestión de créditos afectarán a áreas diferentes y por tanto el riesgo valorado también será dispar.
- La naturaleza e importancia relativa de las transacciones realizadas así como de los procesos de información financiera y cuentas de dicha organización. Cada área tiene unos niveles de importancia relativa determinados.
- El grado de integración entre las actividades de la entidad usuaria y la organización de servicios. Por ejemplo, si las actividades se realizan dentro de la empresa o fuera de ella o si los equipos son de personal mixto o ajenos a la entidad.
- La naturaleza de dicha integración o relación. Ejemplo: Si se realiza a través de una empresa mixta o una empresa totalmente independiente o si se ha realizado un concurso para suplir el servicio externo.

En el caso de proveerse de servicios prestados por una organización de este tipo de servicios, en lo referente al control interno que sea de interés para la auditoría, pongamos como ejemplo la gestión del inventario de la entidad por una empresa de almacenamiento, el auditor deberá auditar la evaluación de los controles de la empresa de almacenamiento, teniendo en cuenta la gestión de los activos así como su eficacia.

El auditor, según lo expuesto, valorará si dispone con los datos de la entidad usuaria de un conocimiento suficiente para llevar a cabo la auditoría que le permita tener una base para la determinación y valoración de los riesgos de incorrección material. En el caso de no tener este cono-

cimiento suficiente y adecuado se intentará obtener mediante un informe tipo 1 o 2, contactando con la organización de servicios, visitando tal organización y llevando a cabo procedimientos que le permitan la obtención de dicho conocimiento o recurriendo a otro auditor para que aplique tales procedimientos. En el primero de los casos, mediante informes tipo 1 o 2, el auditor deberá contar con la competencia profesional del auditor de la entidad prestadora del servicio y su independencia así como adecuarse a las normas por las cuales se emitió el informe correspondiente. Si este tipo de informes fuese utilizado por el auditor como evidencia de auditoría deberá tener en cuenta si los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuado a sus fines, si la evidencia que proporciona el informe es adecuada y suficiente y evaluará si los controles son adecuados y relevantes. Siguiendo el ejemplo anterior de la empresa que tiene subcontratada la gestión del inventario, sería de poca utilidad que el auditor comprobara la eficacia de los controles un mes alejado del cierre del ejercicio, supongamos febrero, cuando podrían concurrir cambios que afectaran a la gestión del mismo.

B) RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Atendiendo a la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados», el auditor de la entidad usuaria deberá valorar si la información contenida en los registros de la entidad usuaria permiten tener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para las afirmaciones relevantes de los estados financieros, en caso contrario, aplicará otros procedimientos de auditoría o acudirá a otro auditor para aplicar dichos procedimientos en la organización de servicios, todo ello en aras de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Teniendo en cuenta la necesidad de realizar pruebas a los controles, el auditor (de la entidad usuaria) conseguirá evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles a través de la utilización de uno o varios procedimientos, entre los que la NIA recoge los siguientes: aplicación de pruebas de controles adecuadas en la organización de servicios, de nuevo recurrir a otro auditor que lleve a cabo dichos controles en la organización de servicios siempre por indicación del auditor de la entidad usuaria o un informe tipo 2. En este último caso, cuando se estima oportuno utilizar un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan de manera eficaz, deberá tener en cuenta el informe del auditor de la entidad que presta el servicio, y a tal efecto comprobar que proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la eficacia de los controles. Para ello evaluará si los controles se refieren a una fecha o a un periodo valorando si controles complementarios de la entidad usuaria han sido aplicados por la organización de servicios y han proporcionado eficacia operativa, valorando si el periodo de prueba de los controles fue el adecuado y el tiempo desde su realización ha sido suficiente para obtener los resultados y evaluando si las pruebas de controles del auditor de la entidad prestadora de servicios son relevantes para las afirmaciones incluidas en los estados financieros de la entidad usuaria proporcionando evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

C) INFORMES TIPO 1 Y 2 QUE EXCLUYEN LOS SERVICIOS DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS SUBCONTRATADA

En este tipo de supuestos si los servicios de la organización de los servicios subcontratados fuesen relevantes para la auditoría, el auditor deberá aplicar los requerimientos que se están analizando en esta NIA a dichos servicios prestados por una tercera organización.

D) FRAUDE, INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS, E INCORRECCIONES NO CORREGIDAS EN RELACIÓN CON LA AUTORIDAD DE LA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

El auditor de la entidad usuaria llevará a cabo la necesaria investigación para conocer, a través de otros canales, si ha existido fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las autoridad de la organización de servicios, para tenerlas en cuenta y evaluar su repercusión en los procedimientos de auditoría que se apliquen, y recogerlo si fuese el caso en las conclusiones y el informe.

E) INFORME DEL AUDITOR DE LA ENTIDAD USUARIA

En este caso se tendrá en cuenta la NIA 705 sobre «Opinión modificada en el informe emitido por el auditor independiente» si no tuviese evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los servicios prestados por la organización de servicios.

3. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS

Atendiendo a la Guía de aplicación y de otras anotaciones explicativas, la NIA 402 sigue la misma estructura conceptual que los requerimientos enunciados en el anterior epígrafe:

A) OBTENCIÓN DE CONOCIMIENTO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS, INCLUIDO EL CONTROL INTERNO

Para la obtención de la información el auditor de la entidad usuaria puede recurrir a diferentes **fuentes** tales como manuales de usuarios y técnicos, acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios, informes de la organización de servicios e informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, así como, por supuesto, la propia experiencia del auditor.

Existen supuestos en los que la entidad usuaria puede haber requerido de una organización de servicios para llevar a cabo determinadas acciones las cuales pueden ser de interés para la auditoría como es el caso de la llevanza de registros contables de la propia entidad, la gestión de activos o la realización de otro tipo de transacciones. Suele ser bastante recurrente este tipo de servicios de externalización por parte de pequeñas empresas, si bien no les exime de su responsabilidad sobre los estados financieros.

En estos casos puede que la organización de servicios establezca determinados controles internos que afecten a la propia entidad usuaria y si bien puede entenderse que estos procedimientos no forman parte de la operativa de la entidad usuaria, sí que pueden ser relevantes, según las circunstancias y la importancia relativa y naturaleza de las transacciones, para el conocimiento del auditor y deben ser tenidos en cuenta, por lo que también es necesario el **conocimiento de los controles relacionados con los servicios prestados**. Tal puede ser el caso de la realización por parte de la organización de servicios del registro, procesamiento y contabilización de transacciones de la entidad usuaria. Al contrario, pero de la misma manera ocurriría en los casos en los que los controles de la entidad usuaria afecten a las actividades de la organización de servicios, como es el caso de la autorización de transacciones si bien quién las ejecuta es la organización de servicios. En estos últimos supuestos, por tanto, puede darse el caso de que se pueda requerir establecer controles para los servicios que se prestan por la organización de servicios. Un ejemplo claro es el procesamiento de las nóminas por lo que la entidad usuaria puede requerir de unos controles en la entrega y recepción de la información sobre dichas nóminas que posteriormente pueda corroborar las actividades realizadas.

Es por ello por lo que el auditor tiene que tener en cuenta el **grado de interacción** o de relación entre las actividades de la entidad usuaria y la organización de servicios y viceversa, así como realizar pruebas para comprobar si dichos controles que pueden establecerse resultan eficaces. En el supuesto de las nóminas sería a través de pruebas de los controles de la entidad usuaria para ver si resultan eficaces respecto de las afirmaciones relacionadas con las transacciones en dicho ámbito. En todo caso el auditor evaluará si se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material referentes a la utilización de una organización de servicios, teniendo en cuenta factores como la dimensión de la entidad y la organización, la complejidad de las transacciones o la naturaleza de su relación.

Hay que señalar que la organización de servicios puede subcontratar a otra organización algunos de los servicios que presta a la entidad usuaria, a la que se denomina «organización de servicios subcontratada», por lo que el auditor deberá tener en cuenta el grado de interacción, la naturaleza e importancia relativa de las transacciones tanto por la organización de servicios como por la organización de servicios subcontratada, para determinar la significatividad de los controles de ambas con respecto a la entidad usuaria. Ejemplo: si una empresa de telecomunicaciones ofrece un servicio de fibra óptica pero la comercialización está subcontratada a otra empresa que a su vez subcontrata un servicio técnico instalador, las futuras reclamaciones de un mal servicio por la última empresa recaerán en la primera.

En esta interacción o grado en las relaciones tendrá que tenerse también muy presente el **contrato o acuerdo de prestación de servicios** dado que suelen recoger las informaciones a transmitir para el desarrollo de la actividad, los controles o aplicación de requerimientos, las indemnizaciones en caso de incumplimiento de funciones, si es necesario la emisión de informes sobre dichos controles o si el auditor de la entidad usuaria podrá tener acceso a los registros o tener comunicación directa con el auditor de la prestadora de servicios.

La organización de servicios puede contar con el trabajo de un auditor que puede llevar a cabo informes tipo 1 o 2 según el caso, los cuales podrán ser realizados de conformidad con la NIA 402 sobre «Informes de seguridad de los controles en las organizaciones de servicios externos» o según las normas establecidas por el organismo emisor de normas autorizado. La realización de estos informes dependerá de si está establecido por contrato o si por motivos prácticos la organización de servicios estima oportuno uno u otro. En el caso en el que existiese la posibilidad de colaboración entre este auditor y el auditor de la entidad usuaria, este último puede requerir del primero la aplicación de los procedimientos que permitan obtener la información necesaria para los controles relevantes de la organización de servicios dado el grado de relación y conocimiento entre el auditor de la organización de servicios y el auditor de dicha organización, para lo que sería necesario tener en cuenta la NIA 600 sobre «Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)».

Con la información obtenida sobre la entidad usuaria y los informes tipo 1 o 2 el auditor de la entidad usuaria puede tener información sobre los controles de la organización de servicios que pueden afectar a las transacciones de la entidad usuaria (sin olvidar las mencionadas subcontrataciones), el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios dado que podrían generarse incorrecciones materiales, los objetivos de control de la organización de servicios dado que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria y comprobar que los controles de la organización de servicios se han creado y aplicado correctamente para prevenir y detectar errores de procesamiento que diesen lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.

No hay que olvidar que los informes tipo 1 o 2 permiten al auditor la obtención de conocimiento suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, si bien los informes de tipo 1 no proporcionan evidencia sobre la operativa de los controles relevantes. Asimismo habrá que tener en cuenta la fecha o el periodo comprendido, pudiendo el auditor, si fuese necesario, aplicar procedimientos para actualizar la información si la fecha o periodo es anterior al comienzo del mismo, tales como la revisión de la documentación emitida en ese periodo no incluido.

B) RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Recurrir a una organización de servicios no implica per se un aumento en el riesgo de incorrecciones materiales de la entidad usuaria, si bien puede ocurrir al contrario gracias, por ejemplo, a un mayor conocimiento de las actividades a realizar tal sea el caso de que la organización de

servicios posea un sistema informático más adecuado a las necesidades de registro o tenga especialización fiscal o contable. Hay que indicar que en los casos en los que hay elementos que resulten materiales será necesario el acceso a esos registros por parte del auditor de la entidad usuaria. En estos supuestos el auditor de la entidad usuaria podrá aplicar los siguientes procedimientos: el examen de registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria (pueden existir o no según se mantenga dicho control por parte de la entidad usuaria, proporcionando fiabilidad a la fuente), examen de registros y documentos mantenidos por la organización de servicios (si se ha establecido por contrato o acuerdo), obtención de confirmaciones de la organización de servicios sobre saldos y transacciones sobre la información de los registros independientes de la entidad usuaria, pudiendo constituir evidencia de auditoría fiable (en los casos en los que no exista este registro independiente, las confirmaciones no constituyen por sí mismas evidencia de auditoría fiable) y aplicación de procedimientos analíticos a los registros mantenidos por la entidad usuaria o a los informes emitidos por la organización de servicios.

En los supuestos en los que la cesión de las funciones financieras a una organización de servicios sea elevada o destacable el auditor de la entidad usuaria puede encontrarse con que una parte importante de la evidencia de auditoría se encuentre sustancialmente en la organización de servicios, por lo que puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en dicha organización bien directamente o bien a través del auditor de la entidad prestadora de servicios, no modificando la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria.

Atendiendo a la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria lleve a cabo pruebas de controles para tener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la eficacia operativa de controles relevantes a través de la valoración de riesgos de incorrección material y los procedimientos sustantivos en algunos casos junto con pruebas de eficacia operativa. Este proceso puede obtenerse directa y eficazmente a través del informe de tipo 2, si bien en su defecto podría recurrirse a la contratación de un auditor para la aplicación de los procedimientos en la organización de servicios o bien directamente el auditor de la entidad usuaria si se obtuviese consentimiento.

Estas pruebas de controles y los resultados obtenidos de dichas pruebas permiten tener conocimiento de si el informe del auditor de la organización de servicios proporciona evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles para poner base a la valoración del riesgo llevada a cabo por el auditor de la entidad usuaria pudiendo, a tal efecto, tener en cuenta el periodo de tiempo cubierto, el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora de servicios y los servicios prestados por la misma y los resultados de las pruebas de controles. Sirva como ejemplo que cuanto más corto sea el periodo de tiempo que cubre la prueba y mayor sea el periodo de realización de la misma, menor será la evidencia de auditoría que dicha prueba puede proporcionar. En este y otros casos puede ser necesario obtener evidencia adicional sobre lo acontecido en ese periodo no evaluado para lo cual serán necesarios controles teniendo en cuenta, entre otros: los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, la duración del periodo restante o la eficacia y seguimiento de los controles. Al igual que en anteriores ocasiones estas pruebas pueden ser realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio o el auditor de la entidad usuaria u otro a solicitud de este si existe conformidad.

Por último es de recibo que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección de la empresa usuaria las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, bien por ser significativas o bien porque dicho auditor estime que son de importancia suficiente para su conocimiento por parte de los responsables, pudiendo, a tal efecto, indicar nuevos controles que podrían aplicarse, marcando aquellos que están vigentes pero no se están aplicando u otros complementarios de interés.

C) INFORMES TIPO 1 Y 2 QUE EXCLUYEN LOS SERVICIOS DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS SUBCONTRATADA

En los supuestos en los que la organización de servicios subcontrata a otra organización de servicios, el auditor de la primera puede tener en cuenta o no los controles de la organización subcontratada, denominando al método de información inclusivo o exclusivo según sea el caso. En el caso de que se excluya, pero sea relevante para la auditoría de los estados financieros del auditor de la entidad usuaria, este deberá aplicar esta NIA a la organización de servicios subcontratada en función de la significatividad de los servicios prestados y su relevancia para la auditoría.

D) FRAUDE, INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS, E INCORRECCIONES NO CORREGIDAS EN RELACIÓN CON LA AUTORIDAD DE LA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

Las situaciones de fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con la autoridad de la organización de servicios pueden ser de obligatoria comunicación a la entidad usuaria si así se establece en el contrato o acuerdo entre las partes. Ello no impide que el auditor de la entidad usuaria pueda realizar averiguaciones para tener información de si este tipo de actuaciones han tenido lugar pudiendo requerir de información adicional a la organización de servicios a través de la entidad usuaria.

E) INFORMACIÓN DEL AUDITOR DE LA ENTIDAD USUARIA

Se puede dar el caso de que el auditor de la entidad usuaria no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en lo referente a los servicios llevados a cabo por la organización de servicios lo que dará lugar a una limitación al alcance de la auditoría. Esto puede ocurrir en los siguientes casos:

- Cuando el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente de dichos servicios y no tiene base suficiente y adecuada para determinar y evaluar los riesgos de la incorrección material.

- Cuando el auditor de la entidad usuaria no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios.
- Cuando el auditor de la entidad usuaria no tiene acceso a los registros de la organización de servicios lo que impide tener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

El auditor de la entidad usuaria podrá expresar su opinión con salvedades o denegar la opinión según su evaluación y conocimiento de los efectos sobre los estados financieros pudiendo ser materiales o generalizados.

Hay que indicar que en algunos casos puede ser necesario hacer referencia en el informe del auditor de la entidad usuaria al trabajo en general del auditor de la entidad prestadora del servicio para lo cual será necesario contar con el consentimiento previo del mismo.

Para concluir hay que indicar que el uso de una organización de servicios por parte de la entidad usuaria no repercute en la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria según establece esta NIA teniendo, en todo caso, que obtener evidencia suficiente y adecuada que sea base razonable para apoyar su opinión, por lo que no puede referirse al informe del auditor de la entidad prestadora de servicio como base de su opinión sobre los estados financieros de la entidad usuaria.

CONTABILIDAD

NIA-ES 450. EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

Ana Martí Corral
Socia MC Economistas Auditores

Extracto

En el presente trabajo se analiza la Norma Internacional de Auditoría 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría» (NIA-ES 450), que figura dentro del bloque 300-499, «Planificación, evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados», y contempla la evaluación de las incorrecciones materiales o inmateriales identificadas en el trabajo de auditoría en la fase de emisión del informe de auditoría de los estados financieros. En la NIA 450 se determina (i) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; (ii) la comunicación a la dirección de las incorrecciones acumuladas y su corrección; (iii) la evaluación del efecto material de las incorrecciones no corregidas y (iv) la comunicación con los responsables del gobierno del posible efecto en la opinión y las manifestaciones escritas de la dirección.

Palabras claves: incorrecciones e incorrecciones no corregidas.

ISA 450. EVALUATION OF MISSTATEMENTS IDENTIFIED DURING THE AUDIT

Abstract

This paper analyses the International Standard on Auditing 450, Evaluation of the misstatements identified during the audit (ISA-EN 450) which appears within the block 300-499 «Planning, risk assessment and response to assessed risks» and includes the evaluation of the material or immaterial inaccuracies identified in the audit in the phase of issuing the audit report on the financial statements. ISA 450 determines (i) the effect in the audit of the identified misstatements; (ii) the communication to the management of the accumulated misstatements and their correction; (iii) the evaluation of the material effect of the uncorrected misstatements; (iv) the communication with the government officials of the possible effect in the opinion and the written statements to the management.

Keywords: misstatements and uncorrected misstatements.

RCyT. CEF, núm. 382 (enero 2015)

Sumario

1. Introducción
2. Principales definiciones
3. Tratamiento de las incorrecciones detectadas
   3.1. Acumulación de las incorrecciones identificadas
   3.2. Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza
   3.3. Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas
4. Comunicación y corrección de las incorrecciones detectadas
5. Documentación
6. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

La NIA-ES 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría», trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría, y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Con el objeto de comprender los principales aspectos esta norma, la propia NIA 450 aconseja la lectura de otras normas complementarias que permitan al profesional conocer todas las implicaciones que supone su aplicación. Las principales normas internacionales a las que se hace alusión son, entre otras:

- NIA 700, «Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros», que trata de la responsabilidad del auditor para concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, al formarse una opinión sobre los mismos.
- NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».
- NIA 320, «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría», que trata sobre la responsabilidad del auditor en la aplicación del concepto de importancia relativa.

2. PRINCIPALES DEFINICIONES

Antes de comentar los distintos apartados de la NIA 450, es necesario aclarar una serie de términos que recurrentemente aparecen a lo largo de la norma y, en especial, lo que se entiende por incorrección e incorrección no corregida. A los efectos de esta NIA-ES, estos términos tienen el siguiente significado:

a) **Incorrección:** diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros, y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

   Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las inco-

rrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

b) **Incorrecciones no corregidas:** incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

El concepto de incorrección va más allá de lo que habitualmente podemos entender como una diferencia de cantidades entre lo recogido en las cuentas anuales y lo que correspondería de acuerdo al marco de la información financiera aplicable, considerándose también como incorrección los posibles errores en la clasificación, presentación o información revelada de una determinada partida.

Lo lógico y deseable es que estas incorrecciones fuesen corregidas de forma que, cuando el auditor emite su opinión sobre la imagen fiel de los estados financieros auditados, ya incluyan los ajustes pertinentes.

Cuando el auditor se encuentra ante una incorrección, debe conocer si es consecuencia de un error o, por el contrario, ha sido objeto de un fraude, para lo cual consultará la NIA 240, «Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de los Estados Financieros con respecto al Fraude», que diferencia entre fraude y error según si la acción subyacente que origina la incorrección sea o no intencionada.

Es cierto que jurídicamente el concepto de fraude es muy amplio y, en ocasiones, está fuera de control por parte del auditor, por lo que la norma insiste en que debe prestarse especial atención a los posibles fraudes derivados de una posible información financiera fraudulenta y a la derivada de una posible apropiación indebida de activos.

La NIA considera varios tipos de incorrecciones que pueden surgir en el trabajo de auditoría y que a continuación se detallan:

- Incorrecciones derivadas de inexactitudes en la recogida y tratamiento de la información base para la preparación de los estados financieros.
- La omisión de información a revelar.
- Estimaciones contables incorrectas por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos.
- Juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.

Adicionalmente, y de cara a facilitar la comunicación con la Dirección, más aún cuando este es uno de los puntos más sensibles en la relación con el cliente, la norma propone una clasificación alternativa y más cercana de lo que se entiende por incorrecciones:

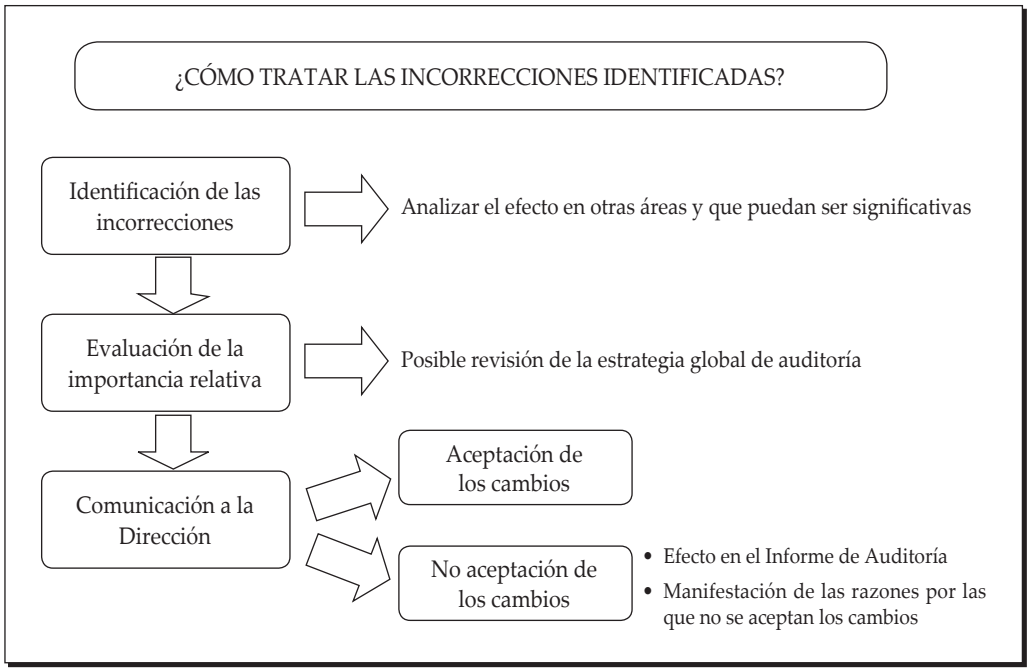
- **Las incorrecciones de hecho sobre las cuales no existe duda alguna.**
- **Las incorrecciones de juicio** son diferencias derivadas de los juicios de la dirección sobre estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o relativas a la aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.
- **Las incorrecciones consecuencia de extrapolaciones** son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en el total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. Las orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y la evaluación de sus resultados las podemos encontrar en la NIA 230, «Documentación de Auditoría».

Detectadas las incorrecciones, el siguiente paso es su tratamiento y efecto en el trabajo del auditor.

3. TRATAMIENTO DE LAS INCORRECCIONES DETECTADAS

En el caso de que el auditor identificase incorrecciones, lo que se nos plantea a continuación es cómo deben tratarse las mismas, pues la casuística puede ser variada.

La norma aporta una serie de pasos que, a modo de resumen, se recoge en el cuadro adjunto.



Como se indicaba, es posible que durante el desarrollo del trabajo de auditoría se detecte algún tipo de incorrecciones que, sin ser relevantes individualmente, sí pudieran serlo en su conjunto o afectar a otras áreas de trabajo.

3.1. ACUMULACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS

El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones son claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque espera que su acumulación no tenga un efecto material sobre los estados financieros. Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto que la importancia relativa determinada conforme a la NIA 320, «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría»; se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada.

3.2. CONSIDERACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS A MEDIDA QUE LA AUDITORÍA AVANZA

Puede ocurrir que, a medida que avanza el trabajo de auditoría, se identifiquen incorrecciones en los estados financieros. Una incorrección puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otras incorrecciones incluye, por ejemplo, los casos en los que el auditor identifique que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de forma generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.

3.3. EVALUACIÓN DEL EFECTO DE LAS INCORRECCIONES NO CORREGIDAS

- Puede ser necesario que el auditor tenga que revisar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 sobre la base de los resultados financieros definitivos antes de que evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas.
- En el caso de que la importancia relativa se haya revisado, y haya resultado una cifra menor a la inicialmente determinada, el auditor debe reconsiderar el impacto que pueda tener en la ejecución, naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría.
- Cada incorrección individual se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones y saldos.
- Si una incorrección individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras incorrecciones.

- La determinación de si una incorrección en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicha incorrección sobre deudas u otros compromisos contractuales. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que una incorrección en la clasificación no es material considerando los estados financieros en su conjunto, aunque pueda superar el nivel de importancia relativa para evaluar otras incorrecciones.

  La NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría» establece que pueden existir circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones que pueden hacer que se traten como materiales a pesar de no superar la cifra de importancia relativa y que, a modo de ejemplo, serían las siguientes:

  – La incorrección afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales.
  – Encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias.
  – Afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, resultado de las operaciones o flujos de efectivo.
  – Afecta a la información presentada por segmentos.
  – Afecta de forma inmaterial en los estados financieros de este ejercicio, pero, de no corregir la política contable en ejercicios sucesivos, estos se verán muy afectados.
  – Otros (...).

  La NIA 240, «Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude», explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría.

  El efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores puede tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual.

4. COMUNICACIÓN Y CORRECCIÓN DE LAS INCORRECCIONES DETECTADAS

Identificadas las incorrecciones y siempre que estas sean materiales, el auditor las comunicará a la Dirección y solicitará su corrección. Es importante que la comunicación se haga al nivel adecuado de la organización que permita evaluar la existencia de errores, solventar un posible desacuerdo con el auditor y adoptar las medidas oportunas.

Una vez que la sociedad ha corregido las incorrecciones, con el efecto positivo que tiene sobre la llevanza de libros, registros contables y reducción de riesgo de incorrecciones en un futuro, se comunica al auditor, quien aplicará los procedimientos de auditoría oportunos para comprobar si realmente han sido corregidas o si, por el contrario, aún persisten.

Puede ocurrir también que la dirección, responsable de la elaboración de la información financiera, manifieste su disconformidad con alguno de los puntos o correcciones identificadas y que, por tanto, no se hayan corregido. Ante esta situación, el auditor no solo deberá conocer las razones que llevan a la dirección a tomar esta decisión y el efecto en los estados financieros, sino que además deberá calcular de nuevo la cifra de importancia relativa y evaluar si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada; en este sentido, el auditor ponderará, entre otros aspectos, la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, entre otros, y el efecto de incorrecciones no corregidas en periodos anteriores.

5. DOCUMENTACIÓN

A la hora de documentar las distintas incorrecciones, la NIA 450 se remite a lo comentado en la NIA 230, «Documentación de Auditoría», y, en especial, se documentarán aquellas incorrecciones que no tienen un carácter material, las que sí han sido corregidas y aquellas que no han sido corregidas y que son materiales individualmente o de forma agregada junto con la justificación para ello.

6. CONCLUSIÓN

Con la adopción de los criterios internacionales en materia de auditoría se dispone de una guía clara sobre el tratamiento de incorrecciones en la información financiera, de la identificación de su origen, fraude o errores y los distintos tipos de incorrecciones que pueden surgir.

La norma profundiza sobre los efectos de la existencia de incorrecciones y su influencia en la planificación de trabajo de auditoría, pudiendo obligar de nuevo a recalcular la cifra de importancia relativa en caso de que estas sean materiales o incluso sin serlo.

Con esta normativa se unen a los aspectos comunes a la normativa anterior otros novedosos como la comunicación de las incorrecciones detectadas y la solicitud de corrección por parte de la Dirección, la confirmación en la *carta de manifestaciones* de las incorrecciones no corregidas sin efectos materiales e incorporación del detalle de dichas incorrecciones, descripción más clara de la documentación que debe incluir el auditor sobre las incorrecciones y una relación exhaustiva de circunstancias a considerar a la hora de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO

Anna Ayats Vilanova
Profesora del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocado por la Resolución de 11 de noviembre de 2013 (BOE de 26 de noviembre)].

Sumario

Caso 1. **Contabilidad financiera.** Elaboración de un balance de saldos de cierre, previo registro de algunas operaciones relacionadas con la compraventa de mercaderías y el ajuste del valor de las existencias finales por el método del precio medio ponderado, así como la consideración de la transferencia de los riesgos a efectos de considerar el ingreso por ventas. También incluye el deterioro global de morosos, los gastos anticipados, la compra de un elemento de transporte y la contabilización de un arrendamiento operativo.

Caso 2. **Contabilidad de sociedades.** Ampliación de capital en curso al cierre de ejercicio, reparto de beneficios y combinación por etapas con una transacción separada.

Caso 3. **Contabilidad financiera.** Inversión en bonos cupón cero que inicialmente se clasifica como inversión mantenida a vencimiento y posteriormente se reclasifica a cartera disponible para la venta.

Caso 4. **Contabilidad financiera.** Incluye dos apartados, el primero es la adquisición de una cartera de control, el cobro de dividendos y el cálculo del deterioro de valor. El segundo apartado consiste en la adquisición de un negocio, así como el cálculo del deterioro de valor y la reversión de la UGE.

Caso 5. **Matemáticas financieras.** El supuesto nos plantea dos alternativas para financiar una inversión, la primera opción es un préstamo sistema francés con carencia de capital en los dos primeros años y tipo de intereses por tramos. La segunda opción es emitir un empréstito con prima de emisión y gastos de emisión. Hay que responder a una serie de preguntas e indicar de las dos alternativas la mejor.

Notas introductorias:

1.º El ejercicio consta de cinco supuestos o casos prácticos, sin ninguna relación entre sí.

2.º Se deberá prescindir del efecto impositivo que se derive de las operaciones descritas en los distintos supuestos, excepto en el supuesto n.º 4.

3.º En los asientos contables no es necesario indicar el número de las cuentas según el Plan General de Contabilidad, pero es obligatorio poner un título.

4.º No se permite el uso de ningún material ni elemento de apoyo, salvo la máquina de calcular entregada por el tribunal.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

En el balance de saldos que ha elaborado UN, SA a 31 de diciembre de X8 figuran, entre otras, las cuentas que se indican a continuación con sus correspondientes saldos expresados en unidades monetarias (en adelante, u.m.):

Cuentas	Saldos
Mercaderías (200 unidades)	5.000
Clientes	10.000
Rappels por compras	200
Descuentos sobre compras por pronto pago	600
Descuentos sobre ventas por pronto pago	100
Terrenos	15.000
Mobiliario	10.000
Gastos de personal	3.000
Equipos procesos de información	14.000
Amortización del inmovilizado material	1.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	4.000
Capital social	10.000
Reservas	5.000

.../...

Cuentas	Saldos
.../...	
Administraciones públicas, acreedoras	1.000
Suministros	200
Proveedores	12.200
Créditos a corto plazo	15.000
Ingresos de créditos	1.000
Gastos por arrendamientos	400
Tesorería	A determinar

Información complementaria:

1. Durante el ejercicio se han comprado 1.000 unidades de mercaderías a un precio unitario de 30 u.m., se pagaron 3.000 u.m. por transportes a cargo de UN, SA y los costes de almacén en la empresa ascendieron a 100 u.m. Se facturaron 84.000 u.m. por 800 unidades vendidas de las que posteriormente los clientes devolvieron 20 unidades por no ajustarse a las condiciones del pedido.

   UN, SA sigue el método del coste medio ponderado para la valoración de existencias.

2. Para calcular el deterioro de valor de los créditos comerciales se sigue un sistema de estimación global; en este ejercicio se han producido insolvencias definitivas por importe de 500 u.m., aunque UN, SA había estimado posibles insolvencias por 600 u.m. En el ejercicio X8 se considera que no hay riesgo de insolvencias.

3. Desde el ejercicio X7 están en marcha varias campañas publicitarias por las que pagó por anticipado 500 u.m. y dejó pendiente de pago 300 u.m. En el ejercicio X8 UN, SA ha pagado por este concepto 700 u.m., de las que 100 u.m. corresponden a anuncios que se publicarán en X9, y adeuda 600 u.m. El plazo medio de pago es de tres meses.

4. Al inicio de X8 adquirió elementos de transporte cuyo precio era de 4.000 u.m. Se pactó con el vendedor la siguiente operación: pagar en la firma del contrato 1.000 u.m.; 2.400 u.m. mediante el pago de tres cuotas anuales de 900 u.m. con vencimiento a 31 de diciembre de X8, X9 y X10 y las 600 u.m. restantes se puede optar por pagarlas junto con la última cuota o bien entregar los elementos de transporte usados como pago parcial de otros nuevos de la misma marca y clase. La tasación mínima garantizada será de 600 u.m, si bien pueden tasarse por un importe superior. UN, SA en este momento no tiene decidido si mantendrá su flota con esta marca (tipo de interés efectivo 4,5 % anual).

5. Están pendientes de registro los siguientes hechos:

   a) Venta de 30 unidades de mercaderías realizada el 31 de diciembre por importe de 3.300 u.m. que se cobraron al contado. Se pactó con el cliente que aquellas mercaderías que él no hubiera vendido en el plazo de dos meses podría devolverlas a la empresa quien le reembolsará íntegramente el precio.

   b) Pago de la cuota correspondiente por los elementos de transporte.

   c) UN, SA tiene alquilado un local que utiliza como almacén y para oficinas. El contrato de arrendamiento es por el periodo 1 de enero de X5 a 1 de enero de X10. Se acordó el pago al inicio de cada año de los siguientes importes: 200 u.m. el primer año, 250 u.m. el segundo y 300 u.m., 400 y 600 u.m. respectivamente para los tres últimos años.

      Desde la firma del contrato se está reconociendo el gasto por las cuotas abonadas, pero en la fecha de cierre de este ejercicio se ha creído más adecuado repartir linealmente el gasto. Se considera que el efecto financiero no es significativo.

Se pide:

1. Presentar el balance de saldos a 31 de diciembre de X8 en la hoja que se adjunta.
2. Realizar las anotaciones contables pendientes incluyendo la correspondiente a la determinación del resultado de X8.
3. Indicar el importe neto de la cifra de negocios y el consumo de mercaderías del ejercicio X8.

SOLUCIÓN

1. PRESENTAR EL BALANCE DE SALDOS A 31 DE DICIEMBRE DE X8

Nota 1. Información complementaria sobre el valor de las compras, las existencias finales y las ventas

Valor de las compras del ejercicio = [1.000 unidades × 30 u.m. + 3.000 (transporte)] = = 33.000 u.m.

Los costes de almacenamiento no incrementan el coste de los materiales al ser posteriores a la entrada al almacén, tal como indica la norma de registro y valoración (NRV) 10.ª del Plan

General de Contabilidad (PGC). Las 100 u.m. se consideran gastos del ejercicio y están incluidos en el epígrafe de «Otros gastos de explotación», en cambio el transporte es mayor coste al ser un gasto previo a su llegada.

Ventas ejercicio (800 unidades × 105 u.m.) ..... 84.000 u.m.

Devolución de ventas (20 unidades × 105) ..... 2.100 u.m.

El método de valoración de las existencias es el precio medio ponderado (PMP), cuyo cálculo es el siguiente:

$$PMP = \frac{\text{Valor de las existencias iniciales} + \text{Valor de las compras netas del periodo}}{\text{Unidades (Iniciales} + \text{Compras} - \text{Devoluciones de compras)}}$$

$$PMP = \frac{5.000\,(\text{iniciales}) + 33.000\,(\text{compras}) - 200\,(\textit{rappel}\ \text{compras}) - 600\,(\text{pronto pago})}{200\ \text{unidades} + 1.000\ \text{unidades}} =$$

$$= 31\ \text{u.m./unidad}$$

El *rappel* por compras y los descuentos sobre compras por pronto pago aunque sean fuera de factura se incluyen en el cálculo del PMP, al reducir el coste de los productos comprados durante el ejercicio.

Valor de las existencias finales:

Unidades que nos quedan (200 + 1.000 – 800 + 20) ..... 420 unidades

Con relación a las 20 unidades que nos devuelve el cliente por no ajustarse a las condiciones del pedido, el enunciado no indica que sean defectuosas y se tengan que tirar, de ahí que se vuelvan a incorporar como existencias finales. En el supuesto de que no pueda ser objeto de venta, al ser mermas, no se incluyen y quedan 400 unidades.

Valor de las existencias finales (420 unidades × 31 u.m.) ..... 13.020 u.m.

Si se excluyen las unidades devueltas, el valor de las existencias finales sería 400 unidades × × 31 u.m = 12.400 u.m.

El saldo de la cuenta 610, «Variación de existencias de mercaderías» recoge la diferencia entre el valor de las existencias iniciales y las existencias finales, cuyo saldo es de 7.400 u.m. (– 5.000 + 12.400).

El apartado 5 del enunciado detalla las operaciones pendientes de registrar e indica la entrega de 30 unidades que podrían ser objeto de devolución por parte del cliente si no las vendiera

en el plazo de dos meses. La cuestión que plantea es si la entrega figura como ingreso por ventas o no de este ejercicio y de acuerdo con la NRV 14.ª del PGC, la respuesta es no, al no transferir los riesgos al comprador, de ahí que figure como anticipo de clientes y dichas unidades se computen como existencias finales para la empresa UN, SA.

El asiento que se registra por el cobro de dichas unidades es:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	3.300	
438	Anticipo de clientes		3.300

Nota 2. Deterioro de valor de los clientes por el método global

Las insolvencias definitivas se registran en la cuenta 650, «Pérdidas de créditos comerciales incobrables» por valor de 500 u.m.

Con relación a las 600 u.m. que dotó como deterioro global en el ejercicio anterior, al no haber un seguimiento y ser de tipo aplicada hay que revertir dicho importe en el año actual. Además, al no existir riesgo de morosidad al cierre actual no estima importe alguno, lo que implica que en el balance de saldos debe figurar la cuenta 794, «Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales» por 600 u.m.

Nota 3. Gastos anticipados de campañas publicitarias

En el ejercicio X8 paga las 300 u.m que dejó pendiente del año X7, además de incluir en la cuenta 480, «Gastos anticipados» las 100 u.m. pagadas por anuncios que se publicarán en X9. También, nos informan que al cierre quedan pendientes de pago 600 u.m., cuyo importe figurará en la cuenta 410, «Acreedores por prestación de servicios» del balance de saldos de X8, siendo el gasto devengado en el ejercicio X8 el siguiente:

Campañas pagadas en X7 y realizadas en este ejercicio	500
Campañas devengadas en este ejercicio X8:	
Pagadas [700 – 300 (se debían de X7) = 400 – 100 (corresponden X9)]	300
No pagadas pero anuncios realizados en el X8	600
Total gasto devengado en el X8	1.400

Nota 4. Elemento de transporte

$$\text{Valor actual de pagos mínimos} = 1.000 + 9.00\,\frac{1-(1+0{,}045)^{-3}}{0{,}045} + \frac{600}{(1{,}045)^3} = 3.999{,}85 =$$

$$= 4.000 \text{ u.m.}$$

Valor razonable del coche = 4.000 u.m.

La duda recae sobre el pago final de las 600 u.m., cuyo acuerdo es que se abona al final o es el valor mínimo el que se tasa el coche a efectos de descontarlo del precio de la compra de otro modelo, pero en ambos caso formaría parte del coste actual del vehículo que se adquiera.

En el balance de saldos debe figurar la cuenta 218, «Elementos de transporte» por 4.000 u.m., los intereses devengados del primer año son 3.000 × 0,045 = 135 u.m., ya que al pagar la cuota el 31 de diciembre de X8 hacemos el siguiente asiento contable:

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas	135	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (3.000 × 0,045)		135

Por el pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	900	
572	Bancos, c/c		900

Fecha	Intereses devengados	Pagado	Coste amortizado
01-01-X8			3.000,00
31-12-X8	135,00	900,00	2.235,00
31-12-X9	100,57	900,00	1.435,57

Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	799,43	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (2.235 – 1.435,57)		799,43

Nota 5. Alquiler del local

Es un contrato que se califica como arrendamiento operativo, siendo la duración de cinco años, cuyo importe anual se fija en la firma del contrato, de acuerdo con el enunciado decide que los años X8 y X9 se imputen linealmente.

Al principio del ejercicio X8 ha pagado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	400	
572	Bancos, c/c		400

Las cuotas a pagar en los ejercicios X8 y X9 son 400 u.m. + 600 u.m = 1.000 u.m., al decidir imputarlo linealmente el gasto devengado son 500 u.m por año, dando lugar al siguiente apunte contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	500	
480	Gastos anticipados		400
4109	Acreedores pendientes de formalizar o recibir factura		100

También se podría interpretar que la imputación lineal debía hacerse desde el inicio del contrato, ya que el precio se pacta al inicio, lo que implicaría corregir los ejercicios anteriores con la cuenta de reservas voluntarias.

Coste total pactado (200 + 250 + 300 + 400 + 600) ..... 1.750 u.m.

Imputación lineal (1.750/5 años) ..... 350 u.m. por año

Se han registrado como gasto en los ejercicios X5, X6 y X7 ..... 750 u.m.
(200 + 250 + 300)

Si se compara la cifra anterior con el devengo lineal sería ..... 1.050 u.m.
(350 u.m. × 3 años)

Como se puede observar debería haber registrado un mayor gasto en ejercicios anteriores, lo que supone informar en la memoria del error contable y realizar al inicio del ejercicio actual la corrección.

Por la corrección de las cuotas devengadas en los ejercicios X5, X6 y X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	350	
113	Reservas voluntarias (1.050 – 750)	300	
480	Gastos anticipados		400
4109	Acreedores facturas pendientes de recibir o formalizar ..... [(150 + 100 + 50) – 50 que he puesto de más el pago anticipado)]		250

A continuación se muestra el balance de saldos a 31 de diciembre de X8:

Código	Nombre de la cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
300	Mercaderías (nota 1)	12.400,00	
600	Compras de mercaderías (nota 1)	33.000,00	
609	*Rappel* por compras (saldo acreedor)		200,00
606	Descuento sobre compras (saldo acreedor)		600,00
700	Ventas de mercaderías (nota 1)		84.000,00
708	Devolución de ventas (nota 1) (deudor)	2.100,00	
62	Otros gastos explotación (costes almacén)	100,00	
610	Variación de existencias mercaderías (nota 1)		7.400,00
438	Anticipo de clientes (nota 5 a)		3.300,00
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables (nota 2)	500,00	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales (nota 2)		600,00
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago (deudor)	100,00	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas (nota 3)	1.400,00	
480	Gastos anticipados (nota 3)	100,00	
410	Acreedores prestación servicios (nota 3)		600,00

.../...

Código	Nombre de la cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...			
218	Elementos de transporte (nota 4)	4.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (nota 4)		799,43
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo (nota 4)		1.435,57
6624	Intereses de deudas, otras empresas (nota 4)	135,00	
621	Arrendamientos y cánones (nota 5 c)	350,00	
113	Reservas voluntarias (nota 5 c)	300,00	
4109	Acreedores prestación servicios facturas pendientes (nota 5 c)		250,00
210	Terrenos	15.000,00	
216	Mobiliario	10.000,00	
64	Gastos de personal	3.000,00	
217	Equipos para procesos de información	14.000,00	
681	Amortización del inmovilizado material	1.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		4.000,00
100	Capital social		10.000,00
11	Reservas		5.000,00
475	Administraciones públicas (acreedor)		1.000,00
628	Suministros	200,00	
400	Proveedores		12.200,00
542	Créditos a corto plazo	15.000,00	
762	Ingresos de créditos		1.000,00
621	Arrendamientos (enunciado)	400,00	
	Suma	113.085,00	132.385,00
	Tesorería	19.300,00	

La Tesorería se calcula por diferencia entre la suma de los saldos deudores y acreedores.

2. Realizar las anotaciones pendientes de X8

Dicho apartado está incluido en las explicaciones de las notas informativas del apartado 1.

A continuación se procede a la regularización de las cuentas de ingresos y gastos con la finalidad de determinar el resultado de X8.

Por el traspaso de las cuentas de gastos e ingresos con saldo deudor a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	42.285	
600	Compras de mercaderías		33.000
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares		2.100
62	Otros gastos explotación (costes de almacén)		100
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables		500
706	Descuento sobre ventas por pronto pago		100
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		1.400
6624	Intereses de deudas, otras empresas		135
621	Arrendamientos [350 (Nota 5 c) + 400 (enunciado)]		750
64	Gastos de personal		3.000
681	Amortización del inmovilizado material		1.000
628	Suministros		200

Por el traspaso de las cuentas de ingresos y gastos con saldo acreedor a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Venta de mercaderías	84.000	
609	*Rappel* por compras	200	
606	Descuento sobre compras por pronto pago	600	
610	Variación de existencias de mercaderías	7.400	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	600	
762	Ingresos de créditos	1.000	
129	Resultado del ejercicio		93.800

No se dispone de información para determinar el gasto del impuesto sobre beneficios, además en la carátula de la convocatoria se indica que se prescindan de consideraciones fiscales, de ahí que el resultado del ejercicio X8 sea:

$$\sum \text{Ingresos} - \sum \text{Gastos} = 93.800 - 42.285 = 51.515 \text{ euros.}$$

3. Indicar el importe neto de la cifra de negocios y el consumo de mercaderías del ejercicio X8

Cifra neta de negocios es:

(700) Ventas de mercaderías	84.000
(706) Descuento sobre ventas por pronto pago	(100)
(708) Devoluciones de ventas y operaciones similares	(2.100)
IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS	81.800

Coste de ventas:

(600) Compras de mercaderías	(33.000)
(606) Descuento sobre compras por pronto pago	600
(609) *Rappel* por compras	200
(610) Variación de existencias de mercaderías	7.400
COSTE DE VENTAS	(24.800)

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad de sociedades

La sociedad DO, SA presenta a 31 de diciembre de X8 el siguiente balance:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmovilizado intangible	20.000	Capital social	180.000
Inmovilizado material	234.100	Prima de emisión	55.000
Inversiones financieras a largo plazo	92.000	Reserva legal	36.000

.../...

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
.../...			
Existencias	121.620	Reserva estatutaria	36.000
Deudores comerciales	120.630	Reservas voluntarias	117.620
Tesorería	5.170	Resultado del ejercicio	95.000
Periodificaciones a corto plazo	12.000	Dividendo activo a cuenta	–3.780
		Deudas a largo plazo	23.700
		Deudas a corto plazo	55.000
		Acreedores comerciales	10.980
Total	**605.520**	**Total**	**605.520**

Información complementaria:

- El capital está compuesto por acciones ordinarias. En el ejercicio X8 se aprobó una ampliación de capital consistente en la emisión de una acción nueva, al 140 %, por cada cuatro antiguas del mismo valor nominal (10 u.m.); el plazo para la suscripción de acciones empezó el 15 de diciembre y termina el 15 de marzo de X9. Hasta la fecha de balance se había suscrito el 20 % de la emisión con desembolso del mínimo legal.
- La reserva estatutaria cumple los mismos requisitos en cuanto a dotación y disponibilidad que la reserva legal.
- Forman parte del inmovilizado intangible, entre otros, los siguientes activos:
  - Canon de asociación a una franquicia: 2.100.
  - Fondo de comercio: 10.000.
  - Aplicaciones informáticas: 1.900.
- En las inversiones financieras a largo plazo se incluyen 50 acciones de la sociedad ME, SA registradas en 200 u.m. que fue su coste de adquisición.
- En el ejercicio X9 se han realizado, entre otras, las siguientes operaciones:
  1. Se abonó el dividendo a cuenta reconocido a finales de X8.
  2. En el plazo previsto se suscribieron todas las acciones emitidas y a los pocos días quedó inscrito en el Registro Mercantil el aumento de capital. Se pagaron 120 u.m. por gastos de la ampliación de capital.

3. En el mes de abril la junta de accionistas aprobó las cuentas anuales de X8 y acordó destinar el resultado distribuible a repartir un dividendo del 10% de rentabilidad bruta anual a cada acción, 2.000 u.m. a retribuir a los fundadores y el resto se deja para realizar futuras inversiones financieras. Además se acordó realizar una ampliación de capital emitiendo nuevas acciones de 10 u.m. de valor nominal. Las acciones serán entregadas a los otros dos accionistas de ME, SA, quienes aportan la empresa ME, SA para cubrir el desembolso mínimo legal y el resto se pagará en dinero dentro de 18 meses.

   Las acciones de DO, SA se valoran al tipo que se desprende del balance presentado teniendo en cuenta las variaciones derivadas de las operaciones descritas en los apartados 1 a 3. El valor razonable de ME, SA se fija en 40.000 u.m. aceptándose como valores razonables los valores contables que figuran en el balance siguiente y considerando la información que se facilita a continuación:

Activo		**Patrimonio neto y pasivo**	
Inmovilizado intangible	1.000	Capital social (1.250 acciones)	6.250
Inmovilizado material	10.000	Reservas	22.000
Inversiones inmobiliarias	2.740	Ajustes por cambios de valor	500
Inversiones financieras a largo plazo	5.000	Provisiones a largo plazo	400
Existencias	6.000	Deudas a largo plazo	4.600
Deudores comerciales	9.250	Deudas a corto plazo	2.500
Tesorería	2.760	Periodificaciones a corto plazo	500
**Total ..... **	**36.750**	**Total ..... **	**36.750**

1. Las inversiones inmobiliarias se refieren a un local adquirido hace cuatro años en 3.000 u.m. (valor del suelo 400); se estimó una vida útil de 40 años y ningún valor residual. El local está alquilado a la empresa CUPA, SA por una cuota anual de 100 u.m. pagadera a final de cada ejercicio. En fechas posteriores a la del balance presentado, ME, SA ha acordado con CUPA, SA la rescisión del contrato, del que quedaban cinco años de vigencia, abonando una indemnización de 500 u.m. ya que, aplicando un tipo del 5%, le ha parecido más rentable el nuevo contrato que ha firmado con APRO, SA por un periodo improrrogable de cinco años y por 400 u.m. anuales, a pagar al final de cada año. Los términos de este contrato son los normales del mercado actualmente.
2. En la memoria figura un pasivo contingente por un aval bancario por importe de 100 u.m.

Antes del cierre del ejercicio X9 quedó inscrita la ampliación de capital aprobada por la junta de accionistas.

Se pide:

Realizar las anotaciones contables que procedan en el Diario de DO, SA por las operaciones descritas del ejercicio X9.

SOLUCIÓN

Al cierre de X8 existe una ampliación en curso que se inicia el 15 de diciembre y finaliza el 15 de marzo de X9. La cuestión determinante es la fecha de inscripción de la ampliación de capital en el Registro Mercantil, si tiene lugar antes de finalizar el plazo para formular las cuentas anuales o no, que sería el 31 de marzo de X9.

Como primera opción vamos a suponer que la inscripción de la ampliación de capital en el Registro Mercantil va a ser posterior a 31 de marzo, eso implica que la parte suscrita y desembolsada durante el X8 se incluye en el pasivo corriente, tal como se muestra en los siguientes asientos contables:

15-12-X8. Por la emisión de las acciones nuevas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	63.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción ..... (4.500 acciones nuevas × 14 €)		63.000

En el balance de X8 el capital figura por 180.000 u.m. y se corresponde con el capital escriturado antes de la ampliación, siendo el valor nominal de los títulos de 10 u.m., que equivale a 18.000 acciones.

Número acciones antiguas (180.000/10) ..... 18.000 acciones

Se emite 1 acción nueva por cada 4 antiguas, lo que nos da 4.500 acciones nuevas.

Número acciones nuevas (18.000/4) ..... 4.500 acciones nuevas

Valor de emisión (10 € × 140 %) ..... 14 euros

Desembolso mínimo legal ..... 6,5 euros
[25 % valor nominal (10 €) + 100 % de la prima de emisión (4 €)]

Por la suscripción y desembolso (20 % × 4.500 acciones nuevas) .. 900 títulos

Código		Debe	Haber
57	Tesorería (900 acciones × 6,5 €)	5.850	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (900 acciones × 7,5)	6.750	
190	Acciones o participaciones emitidas (900 acciones × 14 €)		12.600

El supuesto se centra en el registro de las operaciones de DO, SA durante el ejercicio X9, por tanto se podía prescindir de los asientos anteriores pero nos serán de ayuda para las explicaciones del punto 2.

CONTABILIZAR LAS OPERACIONES DE DO, SA DURANTE EL EJERCICIO X9

1. Se paga el dividendo a cuenta reconocido a finales de X8

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar (deudas a corto plazo)	3.780	
57	Tesorería		3.780

Esto supone que el dividendo a cuenta que figuraba en el balance de cierre de X8 estaba aprobado y no pagado hasta la fecha.

2. Inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación que estaba en curso

En el ejercicio X8 se han suscrito (20 % × 4.500 acciones) ..... 900 acciones

En el ejercicio actual se suscriben (4.500 – 900) ..... 3.600 acciones

15-03-X9. Por la suscripción del resto de la ampliación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (3.600 acciones × 6,5 €)	23.400	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (3.600 acciones × 7,5)	27.000	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
190	Acciones o participaciones emitidas (3.600 acciones × 14 €)		50.400

Por la inscripción:

	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (4.500 acciones × 14 €)	63.000	
100	Capital social (4.500 acciones × 10)		45.000
110	Prima de emisión (4.500 acciones × 4)		18.000

Por los desembolsos no exigidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos	33.750	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, pendientes de inscripción (4.500 acciones × 7,5)		33.750

Por los gastos de la ampliación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas por gastos de ampliación	120	
57	Bancos, c/c		120

No obstante, si la inscripción en el Registro Mercantil tuviera lugar antes de finalizar el plazo para formular las cuentas anuales, el 20 % de los títulos suscritos en el X8 deberían figuran igual que el resto dentro del patrimonio neto. Esta opción modificaría el número de acciones emitidas nuevas, debido a que los 18.000 títulos que figuran en el balance de 31de diciembre de X8 incluirían los títulos de la ampliación, y como se emite una acción nueva por cada 4 antiguas, implicaría que el número de acciones nuevas sería de 3.600 títulos mientras que el número de acciones antiguas era de 14.400 acciones.

3. Reparto del beneficio del ejercicio X8

El resultado del ejercicio X8 es de 95.000 euros y la sociedad ha repartido un dividendo a cuenta de 3.780 euros. Antes de fijar el dividendo complementario hay que analizar los requisitos que exige la normativa mercantil para el reparto de dividendos.

a) Reserva legal (art. 274 TRLSC)

El saldo de la reserva legal que figura en el balance de cierre de X8 equivale al 20% del capital escriturado, que son 180.000 euros × 20% = 36.000 euros, de ahí que en el reparto del resultado de X8 no tenga obligación de incrementar dicho importe.

La reserva estatutaria sigue el mismo criterio que la reserva legal, por tanto, no se incrementa.

b) Reserva por fondo de comercio (art. 273.4 TRLSC)

En el inmovilizado intangible figura un fondo de comercio y la normativa mercantil exige destinar como mínimo un 5% del valor contable del fondo de comercio a una reserva indisponible hasta que su saldo coincida con el valor contable.

Dotación de la reserva indisponible ..... 500 u.m.
[10.000 u.m (valor contable del fondo de comercio) × 5%]

Importe a repartir como dividendo bruto ordinario a los accionistas ..... 18.000 u.m.
(10% × 180.000)

El importe anterior corresponde al dividendo total, al restar el dividendo a cuenta de 3.780 u.m. se obtiene el dividendo complementario que son 14.220 u.m.

La retribución por ser socio fundador figura como gasto contable al cierre del ejercicio X8, al tener correlación con los servicios prestados, por tanto las 2.000 u.m. están descontadas del importe de las 95.000 u.m., pero la deuda con los fundadores hay que cancelarla en el pago del dividendo.

Por el reparto del beneficio de X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	95.000	
1143	Reserva por fondo de comercio		500
557	Dividendo activo a cuenta		3.780
526	Dividendo activo a pagar		14.220
113	Reservas voluntarias		76.500

Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	14.220	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
513	Deudas con partes vinculadas (fundadores)	2.000	
572	Bancos, c/c		16.220

A la vez se aprueba una ampliación en DO, SA, para cubrir el desembolso mínimo del valor razonable del negocio de ME, SA y el resto que queda por desembolsar se abonará en efectivo.

Es una absorción de DO, SA sobre ME, SA de la que tenía una participación previa de 50 acciones que representan sobre 1.250 acciones, el 4 %. A los otros dos socios de ME, SA debe abonarles el 96 % del valor razonable del negocio de ME, SA. Es una combinación de negocios por etapas que incorpora una transacción separada que es la rescisión del contrato de alquiler de un inmueble propiedad de ME, SA que beneficia a la sociedad adquirente.

En primer lugar, se procede a determinar el valor de las acciones de DO, SA a efectos del canje:

Capital social	180.000
Prima emisión	55.000
Reserva legal	36.000
Reserva estatutaria	36.000
Reserva voluntaria	117.620
Resultado del ejercicio	95.000
Dividendo activo a cuenta	(3.780)
Patrimonio contable de DO, SA al cierre de X8	515.840
+/– Ajustes del apartado 1 al 3	
Ampliación de capital (nota 2) (63.000 – 33.750 – 120)	+ 29.130
Reparto del beneficio de X8 (nota 3)	– (14.220)
Patrimonio contable de DO, SA	530.750

Valor acción de DO, SA = 530.750/(18.000 + 4.500) = 23,5888888888 = 23,50 euros

El valor nominal de las acciones de DO, SA es de 10 u.m.

Las acciones que emite DO, SA cubre el desembolso mínimo que debe pagar a los dos socios externos de ME, SA, que son propietarios del 96 % de la misma.

Valor razonable del negocio ME, SA	40.000 u.m.
Parte que les corresponde a los socios externos (40.000 € × 96%)	38.400 u.m.

El desembolso mínimo es igual a 2,5 u.m. por acción (25% del valor nominal) más la totalidad de la prima que son 13,50 u.m. (23,50 – 10), el total suma 16 u.m.

Número de acciones × 16 = 40.000 (valor razonable de ME, SA) × 96%

Número de acciones = 2.400 acciones

Como es una combinación por etapas entre partes independientes se debe aplicar la NRV 19.ª del PGC para establecer el valor del fondo de comercio y de la transacción separada.

A continuación se procede a valorar el contrato de arrendamiento de ME, SA con la sociedad CUPA, SA:

Por la rescisión del contrato vigente (quedan 5 años) se le ha abonado = 500 u.m.

$$\text{Valor actual de las rentas que percibía de CUPA, SA} = 100\ \frac{1-(1+0{,}05)^{-5}}{0{,}05} = 432{,}95$$

$$\text{Valor actual de las rentas del nuevo contrato firmado APRO, SA} = 400\ \frac{1-(1+0{,}05)^{-5}}{0{,}05} = 1.731{,}79$$

El inmueble es propiedad del negocio adquirido y la cancelación del contrato con el anterior arrendatario (CUPA, SA) beneficia a la adquirente o a la entidad combinada, debido a que le va a permitir obtener un rendimiento superior de la inversión inmobiliaria de la sociedad adquirida. El beneficio que obtiene se determina de la siguiente forma:

Rentas favorables para la adquirente = 1.731,79 – 432,95 = 1.298,84 euros.

El coste que debe abonar por rescindir el contrato es de 500 euros.

La diferencia entre ambos importes 1.298,84 – 500 = 798,84 euros se incluirán como parte del coste de la combinación de negocios.

Con relación al aval bancario que figura como contingencia en la memoria de ME, SA, la NRV 19.ª 2.4.7 del PGC, en los criterios de reconocimientos de los activos y pasivos, obliga a registrar como provisión las contingencias que figuran en la memoria de la adquirida, como es el caso del aval de 100 u.m.

Valor razonable de los activos y pasivos identificados de ME, SA:

Capital social	6.250
Reservas	22.000
Ajustes por cambios de valor	500
Patrimonio contable	28.750
Provisión por el aval	(100)
Valor razonable de los activos identificados y los pasivos asumidos	28.650

Acciones emitidas (2.400 acciones × 16 €)	38.400,00
+ Valor razonable de la participación previa	1.600,00
Coste combinación de negocios	40.000,00
+/– Ajuste en el coste combinación de negocios de la transacción separada	(798,84)
Coste combinación de negocios	39.201,16

Fondo de comercio = 39.201,16 – 28.650 = 10.551,16 euros.

Asientos contables en la sociedad DO, SA:

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	56.400	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (2.400 acciones nuevas × 23,50 €)		56.400

Por la actualización a valor razonable de la inversión previa en ME, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo ME, SA	1.400	
7663	Beneficios en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo (1.600 – 200)		1.400

Por la recepción del negocio de ME, SA como pago del mínimo legal y el resto queda pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
20	Inmovilizado intangible	1.000,00	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
204	Fondo de comercio	10.551,16	
678	Gastos excepcionales	798,84	
21	Inmovilizado material	10.000,00	
22	Inversiones inmobiliarias	2.740,00	
25	Inversión financiera a largo plazo	5.000,00	
3	Existencias	6.000,00	
4	Deudores comerciales	9.250,00	
57	Tesorería	2.760,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital social pendiente de inscripción (2.400 acciones × 7,5 €)	18.000,00	
14	Provisiones a largo plazo		400,00
1	Deudas a largo plazo		4.600,00
5	Deudas a corto plazo		2.500,00
4	Periodificaciones a corto plazo		500,00
14	Provisión por aval		100,00
250	Inversión financiera (participación previa en ME, SA)		1.600,00
190	Acciones o participaciones emitidas		56.400,00

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (2.400 acciones nuevas × 23,50 €)	56.400	
100	Capital social (2.400 acciones × 10 euros)		24.000
110	Prima de emisión		32.400

Por la reclasificación de los desembolsos pendientes de exigir:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	18.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos capital pendiente de inscripción (2.400 acciones nuevas × 7,5 €)		18.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

El 1 de enero de X5 la sociedad TRE, SA compró por 17.770 u.m. 200 bonos cupón cero de 100 u.m. de valor nominal que se amortizan el 1 de enero de X9. TRE, SA tiene la intención y la capacidad financiera para mantener esta inversión hasta su vencimiento.

El 1 de enero de X6 decide vender en 9.700 u.m. la mitad de los bonos.

Pasado el plazo establecido en el PGC cumple con las condiciones exigidas y vuelve a incluir la inversión en la categoría inicial.

Los valores de mercado del bono han sido:

Fechas	Valor de mercado
1 de enero de X6	97
31 de diciembre de X6	98,5
31 de diciembre de X7	99
31 de diciembre de X8	100

Se pide:

Realizar las anotaciones contables que procedan en los ejercicios X5 a X8.

SOLUCIÓN

REALIZAR LAS ANOTACIONES CONTABLES QUE PROCEDAN DE LOS EJERCICIOS X5 A X8

01-01-X5. Por la compra de bonos cupón cero con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	17.770	
572	Bancos, c/c		17.770

Valor de reembolso de los bonos (200 bonos × 100) ..... 20.000 u.m.

Rentabilidad efectiva [20.000 $(1 + i)^{-4}$] 17.770

Tipo efectivo 0,029996246

31-12-X5. Por el devengo de los intereses implícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo ..... (17.770 × 0,029996246)	533,03	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda		533,03

Determinar si procede deterioro de valor:

Valor en libros (17.770 + 533,03) 18.303,03

Importe recuperable (200 bonos × 100 × 97%) 19.400,00

No procede deterioro de valor al cierre de X5.

01-01-X6. Se venden la mitad de los bonos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	9.700,00	
251	Valores representativos de deudas a largo plazo (18.303,03/2)		9.151,52
7663	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas		548,48

La NRV 9.ª 2.7 del PGC indica que cuando la empresa vende una parte significativa de la cartera mantenida a vencimiento sin que esté próximo el reembolso, tendrá la obligación de reclasificar el resto de los títulos a cartera disponible para la venta y no puede volver a incluir las inversiones de deuda cotizada a vencimiento hasta que no hayan transcurrido dos ejercicios.

Por la reclasificación del resto de los títulos a disponible para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo «activos financieros disponibles para la venta»	9.700,00	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
251	Valores representativos de deuda a largo plazo «inversión mantenida a vencimiento»		9.151,52
900	Beneficios en activos disponibles para la venta		548,48

Como el enunciado indica prescindir del efecto impositivo en todos los ejercicios excepto el caso 4, no se registra el pasivo diferido del ingreso imputable directamente a patrimonio neto.

31-12-X6. Por el devengo de los intereses:

	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo ..... (9.151,52 × 0,029996246)	274,51	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda		274,51

31-12-X6. Actualizar la inversión a valor razonable:

Valor en libros (9.700 + 274,51)	9.974,51
Valor razonable (100 bonos × 98,50)	9.850,00
Ajuste negativo	124,51

	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos disponibles para la venta	124,51	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		124,51

Por la regularización de las cuentas de los grupos 9 y 8 a patrimonio neto:

		Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	548,48	
800	Pérdidas en activos disponibles para la venta		124,51
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		423,97

31-12-X7. Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo ..... [(9.151,52 + 274,51) × 0,029996246]	282,75	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda		282,75

31-12-X7. Actualizar la inversión a valor razonable:

Valor en libros (9.850 + 282,75)	10.132,75
Valor razonable (100 bonos × 99)	9.900,00
Ajuste negativo	232,75

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos disponibles para la venta	232,75	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		232,75

Por la regularización al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	232,75	
800	Pérdidas en activos disponibles para la venta		232,75

Saldo final de la cuenta 133 (423,97 – 232,75)	+191,22
Comprobación = Valor razonable – Coste amortizado ..... [9.900 – (9.151,52 + 274,51 + 282,75)]	+191,22

01-01-X8. Por la reclasificación de activo disponible para la venta a inversión mantenida a vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo «cartera mantenida a vencimiento»	9.900	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
251	Valores representativos de deuda a largo plazo «activos financieros disponibles para la venta»		9.900

31-12-X8. Por el devengo de los intereses:

Como el valor de reembolso son 10.000 euros y el saldo de la cuenta 9.900 euros, devengamos 100 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	100	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda		100

Transferimos el saldo de la cuenta 133 como mayor rendimiento financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	191,22	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda		191,22

Por el cierre de la cuenta 133:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	191,22	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		191,22

Por la reclasificación de la inversión a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	10.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		10.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

La sociedad CA, SA realiza las dos siguientes inversiones, independientes entre sí:

PRIMERA INVERSIÓN

El 1 de marzo de 200X la mercantil CA, SA adquiere al Sr. RF el 80 % del capital de la entidad SOTA, SA por importe de 876.000 u.m.

SOTA se constituyó tres años antes, siendo sus socios fundadores el Sr. RF, con una participación del 80 %, y el Sr. Z, con una participación del 20 %.

El patrimonio neto de SOTA, SA a 1 de enero de 200X era el siguiente:

Patrimonio neto a 1 de enero de 200X		
Fondos propios		800.000
Capital	500.000	
Reservas voluntarias	200.000	
Resultados del ejercicio 200X-1	100.000	
Ajustes por cambios de valor		50.000
Subvenciones		0
Total		**850.000**

El mayor importe del precio pagado sobre el valor en libros de SOTA, SA es debido a que:

- En febrero se reconoció una subvención de capital no reintegrable a favor de SOTA para la compra de un suelo industrial.
- En el activo figura una patente cuyo valor razonable es superior en 200.000 u.m. a su valor contable.

El 30 de junio de 200X se acuerda la distribución de los resultados del año anterior.

Durante 200X se han registrado pérdidas por importe de 150.000 u.m., debido a un acusado descenso de la facturación, pero también a un gasto extraordinario por importe de 100.000 u.m., correspondiente a una provisión por responsabilidades para cubrir el importe de las indemniza-

ciones por despidos que previsiblemente deberá afrontar SOTA, SA en 200X+1, año en el que tiene previsto presentar un expediente de regulación de empleo para adecuar su capacidad productiva a la nueva situación del mercado. Por tal motivo CA, SA ha contabilizado la correspondiente pérdida por deterioro de valor de su participación en SOTA, SA.

El patrimonio neto de SOTA, SA a 31 de diciembre de 200X es el siguiente:

Patrimonio neto a 31 de diciembre de 200X		
Fondos propios		550.000
Capital	500.000	
Reservas voluntarias	200.000	
Resultados del ejercicio 200X	(150.000)	
Ajustes por cambios de valor		15.000
Subvenciones		105.000
Total		**670.000**

Asimismo dada la situación económica se estima que el valor razonable de la patente a 31 de diciembre de 200X es de 100.000 u.m. superior a su valor contable.

SEGUNDA INVERSIÓN

Por otro lado, la empresa CA, SA adquiere el 1 de enero de 200X un negocio de alquiler de coches a la empresa ARR, SA, en las siguientes condiciones:

- El precio de la transacción es de 1.000.000 de u.m. que se paga al contado.
- A continuación se identifican los elementos patrimoniales del negocio adquirido y su valor contable en ARR, SA y el valor razonable:

	Valor contable	**Valor razonable**
Elementos de transporte	600.000	610.000
Construcciones (garajes)	200.000	500.000
Préstamo sobre la construcción	250.000	250.000
Total	**550.000**	**860.000**

Posteriormente, la dirección de la empresa identifica como una unidad generadora de efectivo (UGE) los elementos de transporte del negocio adquirido en la que se identifica el fondo de comercio que aflora en contabilidad de la siguiente forma:

- 610.000: activos (elementos de transporte) de la UGE.
- 140.000: fondo de comercio.
- 750.000: total.

En relación con la UGE, se plantean los siguientes dos casos:

a) Caso 1: valor recuperable de la UGE: 730.000 u.m. año 200X; al año siguiente 760.000 u.m.

b) Caso 2: valor recuperable de la UGE: 590.000 u.m año 200X; al año siguiente 700.000 u.m.

Se pide:

Determinar las repercusiones exclusivamente contables de los hechos descritos en el anterior enunciado.

SOLUCIÓN

PRIMERA INVERSIÓN

Contabilizar las operaciones desde el punto de vista de CA, SA:

01-03-200X. Por la compra del 80 % de la sociedad SOTA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	876.000	
572	Bancos, c/c		876.000

El valor del patrimonio de SOTA al inicio de 200X es 850.000 u.m., si adquirimos el 80 % significa que del precio pagado 680.000 u.m. corresponden al valor del patrimonio contable.

$$80\% \times 850.000 = 680.000 \text{ u.m.}$$

La diferencia entre los 876.000 u.m. y los 680.000 u.m. se justifican por una plusvalía tácita de una patente y una subvención no reintegrable.

Diferencia (876.000 – 680.000)	196.000 u.m.
Plusvalía tácita de la patente (200.000 × 70 % × 80 %)	112.000 u.m.

La diferencia entre los 196.000 u.m. y los 112.000 u.m. es el importe de la subvención no reintegrable, 84.000 u.m.

El importe anterior de la subvención no reintegrable equivale al 80 % de participación, siendo el valor en el balance de SOTA de 84.000/0,80 = 105.000 u.m., importe que figura en la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital».

El importe bruto de la subvención son 105.000/0,70 = 150.000 u.m.

30-06-200X: La sociedad SOTA distribuye el resultado del ejercicio anterior que son 100.000 u.m.

Si decide repartir la totalidad del resultado como dividendos, la reserva legal debe ser igual al 20 % del capital escriturado, de ahí que se proceda a reclasificar 100.000 u.m. de la reserva voluntaria a reserva legal y de esta forma puede distribuir la totalidad del beneficio como dividendos.

Las anotaciones contables en la sociedad SOTA son:

Por el traspaso a la reserva legal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	100.000	
112	Reserva legal		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	100.000	
526	Dividendo activo a pagar		100.000

A continuación el registro del cobro del dividendo en la contabilidad de CA, SA (socio que tiene el 80 %):

El dividendo que percibe como corresponde al periodo anterior, de acuerdo con la NRV 9.ª 2.8 del PGC se considera menos coste de la inversión y está sujeto a una retención del 21 %.

$$100.000 \times 80\% = 80.000 \text{ u.m.}$$

$$\text{Retención del } 21\% \text{ de } 80.000 = 16.800 \text{ u.m.}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	63.200	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	16.800	
2403	Participaciones a largo plazo, empresas del grupo		80.000

31-12-200X. Determinar si procede deterioro de valor.

El importe recuperable se determina con base en la NRV 9.ª 2.5 del PGC, siendo el mayor entre patrimonio neto corregido de plusvalías tácitas o su valor razonable neto de costes de venta.

Patrimonio neto contable de SOTA	670.000
+ Plusvalía de la patente (100.000 × 70 %)	70.000
Valor de la sociedad SOTA	740.000

No disponemos de datos para determinar el fondo de comercio ni otro medio de valoración del valor de las participaciones.

Valor en libros (876.000 – 80.000)	796.000
Importe recuperable (740.000 × 80 %)	592.000
Deterioro contable	204.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6960	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo	204.000	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo		204.000

Desde el punto de vista fiscal, el artículo 14.1 j) del TRLIS no admite como gasto deducible dicho deterioro, dando lugar a un ajuste fiscal +204.000 u.m., diferencia permanente.

SEGUNDA INVERSIÓN

01-01-200X: La empresa compra un negocio de alquiler de coches a una sociedad independiente, cuyos activos y pasivos recibidos se valoran a valor razonable. La diferencia entre el precio pagado y el valor razonable del negocio al no estar identificado con un elemento en concreto se entiende que es fondo de comercio.

El negocio de alquiler de coches está formado por el garaje cuyo valor razonable es 500.000 – – 250.000 = 250.000 euros, los vehículos cuyo valor razonable son 610.000 u.m., sumando en total 860.000 u.m. Si el precio que se abona es 1.000.000 de u.m., la diferencia de 140.000 u.m. es el fondo de comercio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
210/211	Terrenos y construcción (garaje)	500.000	
218	Elementos de transporte	610.000	
204	Fondo de comercio	140.000	
17/52	Deudas con entidades de crédito (préstamo edificio)		250.000
572	Bancos, c/c		1.000.000

A efectos de determinar si procede dotar deterioro de valor se considera que la UGE está formada solo por los vehículos y el fondo de comercio, excluye el garaje.

OPCIÓN 1)

31-12-200X. Determinar el deterioro de valor:

Valor en libros de la UGE	750.000
Importe recuperable	(730.000)
Deterioro de valor	20.000

La NRV 2.ª 2 del PGC indica que si procede dotar deterioro de valor a la UGE en primer lugar se aplica el fondo de comercio, cuya pérdida se considera irreversible.

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	20.000	
204	Fondo de comercio		20.000

31-12-20X1. Ajustar el deterioro de la UGE:

Valor en libros de la UGE (750.000 – 20.000)	730.000
Importe recuperable	760.000

El importe recuperable supera al valor en libros lo que significa que no procede deterioro de valor en el ejercicio actual. Tampoco revierte el importe del ejercicio anterior dado que la baja del fondo de comercio es irreversible.

OPCIÓN 2)

31-12-200X. Determinar el deterioro de valor:

Valor en libros de la UGE	750.000
Importe recuperable	(590.000)
Deterioro de valor	160.000

En primer lugar, se deteriora el importe del fondo de comercio, siendo irreversible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	140.000	
204	Fondo de comercio		140.000

Y el resto se imputan a la flota de vehículos que es reversible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	20.000	
2918	Deterioro de valor de elementos de transporte		20.000

El deterioro de los vehículos modificaría las cuotas de amortización, pero el enunciado no facilita datos acerca de la vida útil del bien.

31-12-20X1. Ajustar el deterioro de la UGE:

Valor en libros de la UGE (750.000 – 160.000)	590.000
Importe recuperable	700.000

El deterioro del ejercicio anterior imputable al fondo de comercio no revierte, pero la parte que corresponde a los vehículos que es reversible con el límite del valor en libros que tendrían los vehículos en la fecha actual si la empresa en el ejercicio anterior no hubiera realizado deterioro de valor.

En este supuesto como no tenemos datos acerca de las amortizaciones, se procede a revertir la totalidad de los 20.000 u.m.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2918	Deterioro de valor de elementos de transporte	20.000	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		20.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemáticas financieras

La empresa ZYX va a financiar un proyecto de inversión mediante recursos ajenos y ha de decidir entre un préstamo bancario, o bien emitir un empréstito. El criterio consiste en elegir la forma de financiación que tenga el menor tanto efectivo de coste.

Las características del **préstamo** y las cuestiones que se han de calcular son:

Capital prestado: Diez millones de euros. Duración total: 10 años. Los dos primeros años son de carencia, en los que solamente se pagan los intereses, amortizándose en los restantes mediante términos amortizativos (anualidades) constantes, de cuantía constante ***a*** durante los cuatro años siguientes (años 3.º al 6.º) y de cuantía constante ***1,5·a*** durante los 4 últimos (años 7.º al 10.º). El tipo de interés que se aplicará a esta operación es el 5 % anual. Los gastos iniciales de este préstamo son:

- Comisión de apertura de crédito, el 1 % del capital prestado.
- Coste de las garantías exigidas por el banco prestamista, el 2 % del capital prestado.

Obtener razonadamente:

a) Cuantía de las anualidades que se han de pagar.

b) Capital vivo (capital pendiente de amortizar) después de transcurridos seis años.

c) Tanto efectivo de coste para la empresa prestataria (en este apartado es suficiente con dejar planteada la ecuación numérica indicando cuál es la incógnita a despejar).

Las características del **empréstito** y las cuestiones que se han de calcular son:

- 10.000 títulos emitidos de 1.000 euros nominales cada uno.
- Duración de la emisión 10 años y pago de cupones anuales de 55 euros.
- Los gastos iniciales, incluida la comisión que perciben los bancos que se encargan de la colocación de los títulos, representan el 4 % del nominal del empréstito.
- Se ofrece una prima de emisión a calcular.
- Los gastos de administración son el 3 ‰ de las anualidades que han de percibir los obligacionistas (cuantías que perciben los bancos que atienden el servicio del empréstito).

Sabiendo que la amortización se efectúa mediante sorteos anuales, *obtener razonadamente*:

d) Anualidad constante que paga la empresa emisora y anualidad que perciben los obligacionistas.

e) Prima de emisión que se ofrece a cada título sabiendo que la rentabilidad que obtienen los títulos que se amortiza en el octavo sorteo es el 5,82 % anual.

f) Tanto efectivo de coste para la empresa emisora (en este apartado es suficiente con dejar planteada la ecuación numérica indicando cuál es la incógnita a despejar).

Finalmente, indicar cuál de las dos alternativas de financiación sería preferible.

SOLUCIÓN

a) Cuantía de las anualidades del préstamo que se han de pagar

$$10.000.000 = a\ \frac{1 - (1 + 0{,}05)^{-4}}{0{,}05} + 1{,}5\ a\ \frac{1 - (1 + 0{,}05)^{-4}}{0{,}05}\ (1{,}05)^{-4}$$

El préstamo tiene una duración de 10 años aunque los dos primeros son de carencia de capital, pero se abonan intereses cada año, por ello el capital que se adeuda es el mismo en el momento 0 que al final del segundo año.

La anualidad de los años 3 al 6 incluido es de 1.262.332,37 euros, mientras que las anualidades del año 7 al 10 incluido son 1.893.498,56 euros.

b) Capital vivo después de haber transcurrido seis años desde la firma del préstamo, es decir, nos quedan los cuatro pagos últimos

$$1.893.498,56 \; \frac{1 - (1 + 0,05)^{-4}}{0,05} = 6.714.252,18 \text{ euros}$$

c) Tanto efectivo para la empresa prestataria

La rentabilidad que obtiene el banco se obtiene a partir de igualar el importe que presta con las cantidades que recibe.

$$10.000.000 = 100.000 + \frac{500.000}{(1 + i)} + \frac{500.000}{(1 + i)^2} + 1.262.332,37 \; \frac{1 - (1 + i)^{-4}}{i} (1 + i)^{-2} +$$

$$+ 1.893.498,56 \; \frac{1 - (1 + i)^{-4}}{i} (1 + i)^{-6}$$

d) Anualidad constante que paga el emisor e importe que reciben los obligacionistas

Anualidad que paga el emisor:

La prima de emisión y los gastos de colocación no afectan al cálculo de la anualidad efectiva, pero hay que incluir la comisión que nos cobran los bancos para atender el pago del empréstito.

$$a = (N \times C \times i + M \times C) + 0,003 \; a$$

El tipo de interés es el del cupón = 55/1.000 = 0,055

$$10.000 \text{ obligaciones} \times 1.000 \text{ euros} = (a - 0,003 \; a) \; \frac{1 - (1 + 0,055)^{-10}}{0,055}$$

$$a = 1.330.669,70 \text{ euros}$$

Los 1.330.669,70 euros es la anualidad que paga el emisor incluyendo los gastos de intermediarios. En cambio, el importe que perciben los obligacionistas es:

$$\text{Anualidad que perciben los obligacionistas} = \frac{1.330.669,70}{1,003} = 1.326.689,63 \text{ euros}$$

$$\text{Comisión de los intermediarios} = 3.980,07 \text{ euros}$$

e) Prima de emisión que se ofrece en las obligaciones si la rentabilidad que obtiene los títulos en el octavo sorteo es de 5,82 % anual

$$\text{Precio de emisión} = 55 + \frac{1 - (1 + 0,0582)^{-8}}{0,0582} = 979,99$$

$$\text{Prima de emisión} = 1.000 - 979,99 = 20,01$$

f) Coste para el emisor del empréstito

$$10.000 \times 979,99 = 10.000 \times 1.000 \times 0,04 + 1.330.669,70 \frac{1 - (1 + i)^{-10}}{i}$$

Por último, cabría señar que de las dos alternativas es preferible la que represente un menor coste para el prestatario o deudor.