

- **Ley 27/2014: modificaciones introducidas en el IS (primera parte).** *Joaquín Blasco Merino*
- **Novedades IRNR para 2015.** *Félix Alberto Vega Borrego*
- **La discutida naturaleza jurídica de las tasas portuarias italianas.** *Mónica Siota Álvarez*
- **El nuevo *tax lease* y la UE.** *Pilar Álvarez Barbeito*
- **Reinversión en vivienda habitual y reposición de fondos.** *Miguel Alejandro Sánchez Ferrándiz*
- **Las reservas de capitalización y nivelación en el IS.** *Luis A. Malvárez y M. Pilar Martín*
- **Eliminaciones e incorporaciones de resultados internos en el régimen de consolidación fiscal (primera parte).** *Estefanía López Llopis*
- **Tratamiento contable de las subvenciones en el sector agrario.** *M.^a Angels Farreras, Núria Arimany y J. Rabaseda*
- **NIA-ES 500. Evidencia de auditoría.** *Jorge Alonso Senent*
- **NIA-ES 501. Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas.** *Jorge Alonso Senent*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Febrero 2015 – Número 383

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*)

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*)

COORDINADORES

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

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

EDICIÓN

José Luis Martínez Rodríguez (*Maquetación*)

Ana Sánchez Ávila (*Edición técnica*)



www.cef.es

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

info@cef.es

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conflicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos practicos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 15/2015** Modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en el Impuesto sobre Sociedades (*primera parte*)
Amended by Law 27/2014, of 27 november, in the Income Tax (first part) .. 5
(Joaquín Blasco Merino)
- 16/2015** Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la Ley 26/2014
Analysis of the amendments introduced in the Non-Residents Income Tax by the Act 26/2014 63
(Félix Alberto Vega Borrego)
- 17/2015** Las ¿tasas? portuarias italianas: análisis crítico a la luz de las últimas reformas normativas en la materia
Italian port fees? Critical analysis in the light of recent reforms on this topic 89
(Mónica Siota Álvarez)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 18/2015** El TGUE valida la compatibilidad comunitaria del nuevo *tax lease*. (Análisis de la STGUE de 9 de diciembre de 2014, Asunto T-140/13) .. 93
(Pilar Álvarez Barbeito)
- 19/2015** La reposición de fondos propios empleados en la adquisición de la nueva vivienda habitual, una vez transmitida la anterior, puede acogerse a la exención por reinversión. (Análisis de la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014, RG 2463/2013) 100
(Miguel Alejandro Sánchez Ferrándiz)

TRIBUTACIÓN Y CONTABILIDAD

ESTUDIOS

- 20/2015** Las nuevas reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: las reservas de capitalización y nivelación
The new reductions to the tax base in the Corporate Income Tax: capitalization reserve and leveling reserve 109
(Luis A. Malvárez Pascual y M. Pilar Martín Zamora)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

- 21/2015** La determinación de la base imponible consolidada en el régimen especial de consolidación fiscal: eliminaciones e incorporaciones de resultados internos (*primera parte*)
The determination of the consolidated tax base in the special regime of tax consolidation: eliminations and incorporations of internal results (first part) 163
(Estefanía López Llopis)
- 22/2015** Efectos en los estados financieros de las subvenciones y operaciones asimilables. Especial referencia a la contabilidad agraria
Effects on the financial statements of grants and similar operations. Special reference to the agricultural accounting 207
(Maria Angels Farreras Noguer, Núria Arimany Serrat y Joaquim Rabaseda i Tarrés)

COMENTARIOS NIA

- 23/2015** NIA-ES 500. Evidencia de auditoría
 *ISA 500. Audit evidence* 221
(Jorge Alonso Senent)
- 24/2015** NIA-ES 501. Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas
 *ISA 501. Audit evidence-Specific considerations for certain areas* 223
(Jorge Alonso Senent)

 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.

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(Primera parte)

Joaquín Blasco Merino

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Se analizan, desde un punto de vista fiscal, las principales novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, comparando la actual redacción con la vigente hasta 31 de diciembre de 2014 y resaltando aquellas modificaciones de especial importancia por su trascendencia fiscal, en particular, el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas o de la doble imposición sobre beneficios, la modificación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, la introducción de la reserva de capitalización y de la reserva de nivelación de bases imponibles en el ámbito de las empresas de reducida dimensión y, por último, la regulación de un extenso régimen transitorio incluido en la norma. En esta primera parte se van a analizar las modificaciones introducidas en el hecho imponible y en la base imponible. En el próximo número de la revista se analizarán las novedades en los tipos de gravamen, en el tratamiento de la doble imposición –interna e internacional–, en las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, en los pagos fraccionados y en los regímenes especiales.

Palabras claves: novedades fiscales, Impuesto sobre Sociedades y Ley 27/2014.

Fecha de entrada: 18-12-2014 / Fecha de aceptación: 08-01-2015 / Fecha de revisión: 16-01-2015

AMENDED BY LAW 27/2014, OF 27 NOVEMBER, IN THE INCOME TAX

(First part)

Joaquín Blasco Merino

ABSTRACT

Is analyzed from a tax standpoint major innovations introduced by Law 27/2014 of 27 November, Corporation Tax comparing the current wording with effect until December 31, 2014 and highlighting those modifications of particular importance because of their importance tax, in particular the treatment of tax losses offset or double taxation on income, changes in deductions to encourage certain activities, the introduction of the capitalization reserve and reserve base leveling taxable in the field of small companies and ultimately regulating extensive transitional arrangements included in the standard. In this first part the text analyzes the changes in the taxable event and the tax base. In the next review will be analyzed the developments in the tax rates, in the treatment of internal and international double taxation, deductions to encourage certain activities, in installments and special regimes.

Keywords: tax news, Corporation Tax and Law 27/2014.

Sumario

PRIMERA PARTE

Introducción

1. Hecho imponible y sujeción pasiva del impuesto
 - 1.1. Concepto de actividad económica
 - 1.2. Concepto de entidad patrimonial
 - 1.3. Presunción de onerosidad
 - 1.4. Contribuyente
2. Base imponible
 - 2.1. Principio de devengo y reglas de imputación temporal
 - 2.2. Amortizaciones
 - 2.3. Deterioro de activos
 - 2.4. Gastos no deducibles
 - 2.5. Limitación a la deducibilidad de gastos financieros
 - 2.6. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias
 - 2.7. Operaciones vinculadas
 - 2.8. Reducciones en la base imponible

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).

INTRODUCCIÓN

El 20 de junio de 2014 el Gobierno aprobó el Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Posteriormente, y previos los preceptivos trámites administrativos de información pública y dictámenes de órganos consultivos, se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, el 6 de agosto de 2014, el Proyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Definitivamente, el 28 de noviembre de 2014, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS).

La LIS, manteniendo la estructura básica del impuesto, introduce una pluralidad de modificaciones que responden, según su exposición de motivos, en primer lugar, a la necesidad de realizar una revisión global de la normativa reguladora del impuesto y, en segundo lugar, a los siguientes objetivos:

- a) Neutralidad, igualdad y justicia.
- b) Incremento de la competitividad económica.
- c) Simplificación del impuesto.
- d) Adaptación de la norma al derecho comunitario.
- e) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal.
- f) Endeudamiento-capitalización. Neutralidad en la captación de financiación empresarial.
- g) Seguridad jurídica.
- h) Lucha contra el fraude.

Las modificaciones introducidas en el LIS se relacionan, a efectos del análisis que se efectúa a continuación, con los siguientes temas:

1. Modificaciones introducidas en el hecho imponible y en la sujeción pasiva del impuesto.
2. Modificaciones introducidas a nivel de base imponible. Reducciones en la base imponible.

3. Modificaciones introducidas en materia de tipos de gravamen.
4. Modificaciones introducidas en el tratamiento de la doble imposición.
5. Modificaciones introducidas en materia de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
6. Modificaciones introducidas en los regímenes especiales del impuesto.

En las siguientes líneas trataremos las principales novedades introducidas por la LIS.

1. HECHO IMPONIBLE Y SUJECCIÓN PASIVA DEL IMPUESTO

En la regulación del hecho imponible (aspecto material de la sujeción al impuesto) y del contribuyente (aspecto personal de la sujeción al impuesto), las novedades introducidas son las siguientes:

1.1. CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

Se incorpora en el artículo 5.1 de la LIS el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

«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 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 (NFJ051064), a la vista de recientes y reiteradas sentencias del Tribunal Supremo, entiende, sobre los requisitos exigidos, norma vigente en 2014, para que el arrendamiento inmobiliario sea considerado como actividad económica, 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. Además, señala 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. Salvo que haya pronunciamiento en contrario, este mismo criterio será aplicable en la normativa actual limitándose exclusivamente al requisito de persona empleada.

Por último, señala el citado artículo 5.1 de la LIS:

«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.»

1.2. CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL

Se introduce en el artículo 5.2 de la LIS el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades que no realizan actividad económica (cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario), es decir, que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica.

A estos efectos, por valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica se tomará:

- 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, el que se deduzca de la media de los balances trimestrales consolidados.

Para determinar dicho valor (valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica) 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 (en los términos que regula el citado artículo) que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

Además, a efectos de determinar los valores no se computarán:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 % 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 tenga la consideración de patrimonial. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

A diferencia de la anterior vez en que la regulación del impuesto definió el concepto de entidad patrimonial, la normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades, sino que tal delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación para modificar la tributación de la entidad a efectos de ciertos regímenes y reglas especiales. En particular, se destacan los siguientes:

a) Exención para evitar la doble imposición.

El artículo 21.5 a) de la LIS señala que no será de aplicación la exención prevista en el mismo a aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una sociedad, que tenga la consideración de entidad patrimonial, que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

b) Compensación de bases imponibles negativas.

El artículo 26.4 de la LIS, en relación con las bases imponibles negativas, establece que no podrán ser objeto de compensación en los casos en los que medie la transmisión de participaciones de una entidad patrimonial y concurren las dos circunstancias siguientes:

- Que la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiese 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.
- Que las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 % en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) Tipos de gravamen.

El artículo 29.1 de la LIS señala que no será aplicable el tipo del 15 % relativo a las sociedades de nueva creación a las entidades patrimoniales.

d) Transparencia fiscal internacional.

El artículo 100.12 de la LIS señala que, para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación de sociedades que tengan la consideración de entidad patrimonial, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado,

una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si este fuere inferior.

- e) Régimen especial para las entidades de reducida dimensión.

El artículo 101.1 de la LIS señala que el régimen no será aplicable a las entidades patrimoniales.

- f) Régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

El artículo 107.1 de la LIS señala que el régimen no será aplicable a las entidades patrimoniales.

1.3. PRESUNCIÓN DE ONEROSIDAD

De acuerdo con el artículo 123 de la LIS, la presunción de onerosidad que se recogía en el artículo 5 del TRLIS se reserva en la nueva normativa a los supuestos de estimación indirecta señalando que:

«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.»

1.4. CONTRIBUYENTE

El sujeto pasivo constituye el ámbito personal del hecho imponible y se define en el artículo 36 de la Ley General Tributaria (LGT) en los siguientes términos:

«Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.»

Es contribuyente, según el artículo 36.1 de la LGT, «el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible». Pues bien, en el Impuesto sobre Sociedades (IS) el sujeto pasivo lo es a título de contribuyente.

En el ámbito de los contribuyentes del impuesto, de acuerdo con el artículo 7 de la LIS, se incorporan al IS:

- Los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre.
- Las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tributaban anteriormente como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

Dos son pues los requisitos para que las sociedades civiles sean contribuyentes del IS:

- a) Que tengan personalidad jurídica. 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 intensidad que en las sociedades mercantiles.
- b) Que tengan objeto mercantil. La cuestión está en determinar qué se entiende por objeto mercantil. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el artículo 001-2 del Anteproyecto de Ley del Código Mercantil señala:

«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.»

La entrada en vigor de esta norma se retrasa a periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria trigésima cuarta a) de la LIS.

Además, se regula un doble régimen transitorio:

1. Se modifica la disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF para articular un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas socieda-

des 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 IS a partir de 1 de enero de 2016.

2. Al propio tiempo, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS 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, el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS señala que:

- Las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en régimen de atribución de rentas, no integradas en la base imponible a 1 de enero de 2016, lo serán en la base imponible del IS 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:
 - La distribución de beneficios 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 IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (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.
 - Las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas, 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 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:

- a) Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
 - b) 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.
 - c) 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 IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.
 - 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 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.

2. BASE IMPONIBLE

Las modificaciones introducidas en la determinación de la base imponible respecto a la normativa anterior son varias y las podemos resumir de la forma que sigue:

2.1. PRINCIPIO DE DEVENGO Y REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL

1. Principio de devengo

Se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del PGC y el PGC para PYMES al señalar en el artículo 11.1 de la LIS que:

«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.»

Por otro lado, el artículo 11.3 2.º de la LIS viene a señalar que:

«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.»

A estos efectos, debe tenerse en cuenta a su vez la NRV 22.^a del PGC que regula el tratamiento contable para los casos de «cambio de criterio contable» y que señala que en esos casos se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha modificación supondrá, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos. Dicho ajuste se imputará directamente en el patrimonio neto a través de una cuenta de reservas, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Se plantea la duda sobre si la norma que recoge el artículo 11.3 2.º de la LIS se aplicará también a la «corrección de errores» en la medida en que la norma contable equipara, a efectos contables, el tratamiento de la corrección de errores y el cambio de criterio contable.

EJEMPLO 1

La sociedad A realizó las siguientes anotaciones contables con trascendencia tributaria:

- a) Consideró que el valor de las existencias a 31 de diciembre de 2014 era de 100.000 euros. El valor de las existencias iniciales en dicho ejercicio fue de 90.000 euros.
- b) En 2014 consideró deducible contable y fiscalmente la deducción por deterioro de los créditos incobrables con un retraso en el cobro de 6 meses por importe de 10.000 euros.

En 2015 cambia el criterio contable utilizado y considera que la valoración de las existencias finales en 2014 fue de 105.000 euros y que no va a considerar el deterioro contable de los créditos hasta que no tengan un periodo de morosidad de 24 meses.

Solución

- a) En 2014 se valoraron las existencias finales por 100.000 euros por lo que la sociedad A reconoció un ingreso contable y fiscal por variación de existencias de 10.000 euros.

En 2015 se cambia el criterio contable y esas existencias pasan a valorarse por 105.000 euros. De acuerdo con la norma contable, la sociedad A realizaría un abono en una cuenta de reservas por importe de 5.000 euros. Este abono en una cuenta de reservas se considera ingreso fiscal.

- b) En 2014 la sociedad A dotó un deterioro de créditos incobrables por importe de 10.000 euros que se consideró fiscalmente deducible por aplicación del artículo 13 del TRLIS.

En 2015 cambia el criterio contable y entiende que se produce gasto contable cuando transcurran 24 meses desde la fecha de impago. De acuerdo con la norma contable, la sociedad A realizaría un abono en una cuenta de reservas (anulando la cuenta por deterioro contable) por importe de 10.000 euros.

Aunque en principio este abono debería integrarse en la base imponible, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 11.3 2 de la LIS:

- Al tratarse de un abono a una cuenta de reservas que está relacionado con un gasto, devengado y contabilizado de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores (2014) e integrado en la base imponible de dichos ejercicios (2014) no se integra en la base imponible de 2015.
- Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo (2016 en adelante), de acuerdo con el cambio de criterio contable.

2. Reversión de gastos fiscalmente no deducibles

El artículo 11.5 de la LIS recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado de manera positiva hasta ahora, en relación con la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

3. Operaciones a plazos

A diferencia de la normativa anterior (art. 19.4 del TRLIS) en la que la regla de imputación temporal de operaciones a plazo solo era aplicable a las ventas y ejecuciones de obra, el artículo 11.4 de la LIS modifica el criterio y extiende la aplicación de esta regla a otras operaciones señalando que:

«En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.»

Esta modificación en el régimen de operaciones a plazos, sin duda, viene marcada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (NFJ047087). En dicha sentencia, el Tribunal Supremo señala que la referencia a las ventas y ejecuciones de obra recogida en el artículo 19.4 del TRLIS no impide extender la regla del criterio de caja a otras operaciones en las que no existe duda de que la imputación de rentas a cada periodo impositivo se efectúa en función de los importes cobrados en el mismo. Por lo que una correcta interpretación del precepto le lleva a entender que no contiene una enumeración taxativa y cerrada de las operaciones que pueden recibir la calificación de operaciones a plazo, debiendo considerarse que el precepto se limita a determinar en qué condiciones las operaciones contempladas pueden ser calificadas como operaciones a plazo.

Además, el artículo 11.4 de la LIS clarifica que las rentas «se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros», cuando anteriormente la literalidad del artículo 19.4 del TRLIS hablaba de que se entendían «obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros». En realidad este criterio ya se había puesto de manifiesto en el ámbito del IS por la Consulta de la Dirección General de Tributos V2018/2012, de 19 de octubre de 2012 (NFC045614), que venía a señalar que en el momento del vencimiento de los cobros aplazados debe efectuarse su integración en la base imponible, aunque se produzca su impago.

Por otro lado, en la medida que fiscalmente el ingreso por una operación a plazos se imputa a un periodo posterior al de su imputación contable, el artículo 11.4 de la LIS prevé que 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 régimen de operaciones a plazo, hasta que esta se realice.

En el caso de operaciones a plazos realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, señala la disposición transitoria primera de la LIS que 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.

4. Pérdidas por elementos nuevamente adquiridos

El artículo 11.6 de la LIS mantiene la regla de que, en caso de haber computado pérdidas fiscales como consecuencia de la transmisión de elementos patrimoniales, debe revertirse si dichos elementos hubieran sido nuevamente adquiridos.

La diferencia con la anterior normativa es que aquella limitaba la aplicación de la norma a los casos en que el elemento patrimonial se volvía a adquirir en el plazo de 6 meses desde la transmisión y ahora la LIS elimina el plazo citado.

5. Reversión del deterioro fiscalmente deducible

El mismo artículo 11.6 de la LIS mantiene la regla que contenía el artículo 19.6 del TRLIS por la que, en caso de haber dotado deterioro de valor de un elemento patrimonial que haya sido fiscalmente deducible, la reversión de dicho deterioro se imputa 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.

No obstante, el nuevo artículo 11.6 de la LIS incorpora a esta regla los supuestos de corrección de valor. Entendemos que con esta modificación se corrige la deficiencia técnica que se producía con la normativa anterior.

Se trataba de aquellos casos en los que una entidad dotaba deterioro de valor deducible contable y fiscalmente en relación con una cartera de inversiones en patrimonio, posteriormente se transmitía la participación a una entidad vinculada y esta la calificaba en una cartera que se valora a valor razonable con imputación a patrimonio neto (activos financieros disponibles para la venta). En tal caso, cuando se recuperaba el valor de la cartera no se ajustaba técnicamente al concepto «reversión de deterioro» y por tanto podía entenderse que no era de aplicación la regla del artículo 19.6 del TRLIS.

Con la nueva redacción, al extender la aplicación a los supuestos de corrección de valor, cuando se recupere el valor de la participación se debe revertir la corrección de valor e integrar en la base imponible, aun cuando contablemente no haya imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.

6. Limitación temporal a la deducción de rentas negativas intragrupo

De manera similar a lo establecido para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades y de establecimientos permanentes en la anterior normativa por la

Ley 16/2013, de 29 de octubre, los apartados 9, 10 y 11 del artículo 11 de la LIS impiden la deducción de las pérdidas generadas en las transmisiones intragrupo de acciones o participaciones, de establecimientos permanentes, de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias, de inmovilizado intangible y de valores de deuda.

Dichas pérdidas serán deducibles en el periodo impositivo:

- En el que sean transmitidos a terceros ajenos al grupo.
- En el que la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.
- En el que se extinga la sociedad de la que se dispone de las acciones o participaciones (salvo en el caso de operación de reestructuración acogida al régimen especial de fusiones).
- En el que cese en su actividad el establecimiento permanente.

En el caso particular de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, los apartados 10 y 11 del artículo 11 de la LIS señalan que las pérdidas que se hubieran producido se minorarán:

- En el importe de las rentas positivas obtenidas posteriormente en la transmisión a terceros,
- salvo que dichas rentas positivas hayan tributado efectivamente al menos en un 10%.

Las pérdidas se deducirán, en general, cuando se den de baja los elementos patrimoniales correspondientes en la entidad adquirente.

En el caso particular de transmisión de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias y de inmovilizado intangible, el apartado 9 del artículo 11 de la LIS señala, cuando se trate de elementos patrimoniales amortizables, que las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a la transmisión a terceros o al abandono del grupo mercantil por la entidad adquirente o la transmitente, 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.

EJEMPLO 2. Imputación temporal pérdidas

La sociedad A adquirió en X0 un activo por 100 u.m.

En X1 lo transmite a una sociedad de su mismo grupo mercantil, la sociedad B, por importe de 50 u.m.

En X2 la sociedad B transmite dicho activo a un tercero por importe de 70 u.m.

.../...

.../...

Determinar la imputación temporal de las rentas obtenidas por la sociedad A y la sociedad B suponiendo que:

- a) El activo es un terreno.
- b) El activo son unas acciones de una sociedad no perteneciente al grupo mercantil y la transmisión realizada por la sociedad B estuvo exenta.
- c) El activo son unas acciones de una sociedad no perteneciente al grupo mercantil y la transmisión realizada por la sociedad B no estuvo exenta.

Solución

- a) En el ejercicio X1 la sociedad A transmite el terreno con una pérdida de 50 u.m. (50 de precio de venta – 100 de precio de adquisición = – 50 u.m. de pérdida). Dicha pérdida no se imputa en ese ejercicio en aplicación del artículo 11 de la LIS.

En el ejercicio X2 se produce la transmisión del activo por la sociedad B a un tercero ajeno al grupo mercantil. En dicho momento se imputan fiscalmente dos rentas:

- Sociedad B. Se imputa la renta por la diferencia entre el precio de venta (70) y el precio de adquisición del activo (50): renta positiva de 20.
- Sociedad A. Se imputa la renta negativa obtenida en X1, no imputada en ese ejercicio por aplicación del citado artículo 11.1 de la LIS: renta negativa de 50.

- b) En el ejercicio X1 la sociedad A transmite las acciones con una pérdida de 50 u.m. (50 de precio de venta – 100 de precio de adquisición = – 50 u.m. de pérdida). Dicha pérdida no se imputa en ese ejercicio en aplicación del artículo 11 de la LIS.

En el ejercicio X2 se produce la transmisión de las acciones por la sociedad B a un tercero ajeno al grupo mercantil. Dicha transmisión está exenta y en ese momento:

- Sociedad B. No imputa renta alguna al tratarse de una operación exenta.
- Sociedad A. Imputa la renta negativa obtenida en X1 no imputada en ese ejercicio. Dicha renta negativa se debe minorar en el importe de la renta positiva obtenida en la posterior transmisión si dicha renta positiva no ha tributado al menos en un 10 %. En el caso de la sociedad B, la renta positiva ha estado exenta (tributación al 0 %), por tanto, la renta negativa a computar por la sociedad A en X1 será la diferencia entre la renta negativa obtenida inicialmente (50 u.m.) y la ganancia obtenida por la sociedad B que estuvo exenta (20 u.m.): renta negativa a imputar por la sociedad A en X2: – 30 u.m.

- c) Igual que el caso a) puesto que la venta de las acciones realizada por la sociedad B tributó a un tipo superior al 10 %.

7. Imputación temporal de los ingresos por quitas y esperas

Entre las novedades recientemente introducidas en el TRLIS se destaca el establecimiento de una nueva regla de imputación temporal del ingreso generado en las quitas y esperas derivadas de procesos concursales. Dicha norma se incorpora a la nueva normativa en el artículo 11.13 de la LIS, que queda redactado de la siguiente forma:

«13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.»

Para analizar el contenido de esta nueva norma fiscal hay que tener en cuenta el tratamiento contable en caso de quitas en concursos regulado por la NRV 9.^a 3.5 del PGC, «Baja de pasivos financieros», y tratado tanto por el ICAC [Consulta núm. 1 de diciembre de 2008 del ICAC, BOICAC núm. 76 (NFC031498)] como por la Dirección General de Tributos [Consulta Vinculante V0138/2010, de 29 de enero de 2010 (NFC037252)].

Contablemente se han de reflejar las consecuencias del convenio en el ejercicio contable en que se apruebe judicialmente, siempre que se prevea de una forma racional su cumplimiento y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento.

De acuerdo con la citada doctrina y en referencia al tratamiento contable que supone la rebaja o quita de pasivos, es de aplicación lo establecido en la NRV 9.^a 3.5 del PGC, «Baja de pasivos financieros», que señala que habrá que determinar si como consecuencia de la quita se produce o no un cambio sustancial en la deuda. Para ello se compara:

- Valor actual del pasivo antiguo.
- Valor actual del pasivo nuevo con el tipo de interés efectivo del antiguo.

1. En caso de que la diferencia entre ambos no supere el 10 %, no se habrá producido un cambio sustancial en la deuda. No supone la baja del pasivo original (sí recalcular el tipo de interés efectivo) y no se devenga ingreso alguno.

2. En caso de que la diferencia entre ambos supere el 10 %, se habrá producido un cambio sustancial en la deuda. Por ello, se da de baja la deuda antigua, se da de alta la nueva y la diferencia se lleva a resultados (ingreso).

Sobre ese ingreso derivado de la quita el nuevo artículo 11.13 de la LIS establece un régimen especial de imputación:

- Se imputa en la base imponible del deudor según se registren los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del ingreso.
- Si el importe del ingreso es superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, su imputación en la base imponible se realiza proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar.

EJEMPLO 3

La sociedad A solicitó el 1 de enero de 2014 un préstamo a una entidad financiera de 500.000 euros con las siguientes condiciones:

- Comisión de apertura 5.000 euros (1 %).
- Interés del 5 % pagadero por años vencidos (25.000 €).
- Devolución en un único pago dentro de 3 años.

La sociedad A entró en concurso. La aprobación del convenio se produce el 1 de enero de 2015 en el que se fija una quita del 50 %.

Solución

De acuerdo con la normativa contable, el tipo de interés efectivo del préstamo era:

$$500.000 - 5.000 = \frac{25.000}{(1+i)^1} + \frac{25.000}{(1+i)^2} + \frac{25.000 + 500.000}{(1+i)^3} \Rightarrow i = 5,3698 \%$$

El coste amortizado al final de cada uno de los años del préstamo era el que se indica a continuación:

Fecha	Gasto financiero	Cobros/pagos	Coste amortizado
01-01-2014		495.000	495.000
31-12-2014	26.580	- 25.000	496.580
31-12-2015	26.665	- 25.000	498.245
31-12-2016	26.755	- 25.000	500.000

.../...

.../...

La sociedad A entró en concurso. La aprobación del convenio se produce el 1 de enero de 2015 en el que se fija una quita del 50 %. Es decir, el tipo nominal seguirá siendo el 5 % y la devolución se minora hasta 250.000 euros.

De acuerdo con la normativa contable, PGC NRV 9.^a 3.5, «Baja de pasivos financieros», habrá que determinar si procede dar de baja la deuda por el nuevo pasivo o no, dependiendo de si cambian las condiciones de la deuda sustancialmente. Para ello hay que comparar el valor actual del pasivo antiguo con el nuevo calculado con el tipo de interés efectivo del antiguo:

- Valor actual del pasivo antiguo: 496.580 euros.
- Valor actual del pasivo nuevo con el tipo de interés efectivo del antiguo: será el resultado de actualizar al tipo de interés efectivo antiguo (5,3698 %) los pagos del nuevo préstamo, que serán 12.500 euros ($250.000 \times 0,05$) a 31 de diciembre de 2015 y 262.500 euros a 31 de diciembre de 2016 ($250.000 \times 0,05 + 250.000$): esto resulta 248.289,94 euros.

Como el valor actual del nuevo préstamo difiere en más del 10 % del antiguo, procede dar de baja el antiguo y contabilizar el nuevo de la forma que sigue:

N.º cta	Asiento	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	496.580	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		248.289,94
766	Beneficios en participaciones y valores		248.290,06

Se trata de un ingreso contable que de acuerdo con el nuevo artículo 11.13 de la LIS:

- Se imputa en la base imponible del deudor según se registren los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del ingreso.
- Si el importe del ingreso es superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, su imputación en la base imponible se realiza proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar.

Calcularemos el tipo de interés efectivo del nuevo préstamo y el coste amortizado:

- Tipo de interés efectivo del nuevo préstamo (debe ser igual al anteriormente calculado):

Periodo	Cobros/pagos
31-12-2014	248.289,94
	.../...

.../...

.../...

Periodo	Cobros/pagos
.../...	
31-12-2015	- 12.500,00
31-12-2016	- 262.500,00
TIE	5,3698

- Coste amortizado del nuevo préstamo:

Fecha	Gasto financiero	Cobros/pagos	Coste amortizado
31-12-2014			248.289,94
31-12-2015	13.332,67	- 12.500	249.122,61
31-12-2016	13.377,39	- 12.500	250.000,00
Total	26.710,06		

Como el importe del ingreso por la quita (248.290,06 €) es superior a los gastos financieros pendientes de registrar (26.710,06 €), los ingresos derivados de la quita se integran en la base imponible en función de los gastos financieros registrados en cada ejercicio respecto al total:

Fecha	Gasto financiero	% sobre gasto financiero	Ingreso a integrar BI
31-12-2015	13.332,67	49,92	123.937,21
31-12-2016	13.377,39	50,08	124.352,85
Total	26.710,06		248.290,06

2.2. AMORTIZACIONES

El artículo 12 de la LIS incorpora, con rango legal, una importante simplificación en las tablas de amortización, reduciéndose su complejidad con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica (con la nueva tabla se pasa de 646 a 33 elementos).

El tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización que acreditan la depreciación efectiva.

Como novedad, el artículo 12.2 de la LIS establece la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil definida atendiendo a la duración de la misma, sin límite anual máximo ni requisitos relativos al modo de adquisición o a la relación con el transmitente, a diferencia de la norma vigente en 2014.

Se mantienen los distintos supuestos tradicionales de libertad de amortización, destacando, por encima de todos, el vinculado a la actividad de I+D+i y, en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, la libertad de amortización por creación de empleo.

Desaparece del artículo 12 de la LIS la referencia expresa al supuesto de libertad de amortización previsto para el caso de los activos mineros. Tal exclusión no supone su supresión, sino que se debe a que ya se contempla en el régimen especial correspondiente.

Se establece en el artículo 12.3 e) de la LIS un nuevo supuesto de libertad de amortización, de aplicación general, para 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.

La incorporación de este nuevo supuesto de libertad de amortización de general aplicación, se acompaña de la supresión del supuesto de libertad de amortización para elementos de escaso valor anteriormente vigente en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, como más adelante se verá.

La amortización fiscal del fondo de comercio financiero desaparece a partir de 1 de enero de 2015. No obstante, la disposición transitoria decimocuarta de la LIS mantiene la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 1 de enero de 2015 de acuerdo con lo establecido en la normativa anterior en vigor. Todo ello sin perjuicio de las limitaciones establecidas para el propio ejercicio 2015.

Como consecuencia del nuevo régimen de exención aplicable a la transmisión de participaciones también se elimina la amortización fiscal del fondo de comercio de fusión. Sin embargo, la disposición transitoria vigésima séptima de la LIS mantiene la deducción en el régimen transitorio para adquisiciones realizadas en periodos iniciados, para el transmitente, antes de 1 de enero de 2015, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. Todo ello sin perjuicio de las limitaciones establecidas para el propio ejercicio 2015.

Por otro lado, el artículo 13.3 de la LIS permite, como hasta ahora, sin necesidad de inscripción contable, la deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio, con un límite anual máximo del 5%.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS AMORTIZACIONES

La disposición transitoria decimotercera de la LIS establece que:

- a) Los elementos patrimoniales sobre los que, con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuviera aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la nueva tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán linealmente durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.
- b) En relación con los elementos patrimoniales sobre los que, con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuviera aplicando un método de amortización distinto al lineal de tablas, para los que la nueva tabla de amortización determine un plazo de amortización diferente, podrá optarse por su amortización lineal, durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva 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.
- c) Las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en las nuevas tablas de la LIS multiplicados por 1,1, manteniéndose la citada aceleración de las amortizaciones.
- d) Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones a las que se hubiera aplicado la libertad de amortización, con o sin mantenimiento de empleo, que estableció la disposición adicional undécima del TRLIS (redacción dada por el RDL 6/2010 o por el RDL 13/2010) y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las mismas condiciones que las establecidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, vigentes hasta el 1 de enero de 2015.

Para 2015 la disposición transitoria trigésima cuarta b) de la LIS establece, como especialidad, que los límites del 20 % y del 40 % serán de aplicación respecto de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, la citada disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que para 2015:

- 1.º La amortización fiscal del fondo de comercio adquirido a terceros, del fondo de comercio y el fondo de comercio de fusión tendrá como límite el 1 % máximo anual.
- 2.º La amortización fiscal del inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida tendrá como límite el 2 % máximo anual.

Por otro lado, la disposición transitoria trigésima quinta de la LIS establece que el régimen fiscal recogido en los artículos 12.2 y 13.3 de la LIS (deducción de la amortización de los activos intangibles de vida útil definida y deducción de la amortización sistemática del precio de adquisición del fondo de comercio y activos intangibles de vida útil indefinida) 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.

Por último, la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS establece el régimen de reversión de determinadas medidas temporales distinguiendo dos casos:

- Limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Los contribuyentes que tributen al tipo general de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, a los que les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 % de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.

Esta deducción será del 2 % en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

- Amortización de bienes actualizados. Los contribuyentes que tributen al tipo general de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 % de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización.

Esta deducción será del 2 % en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

Dichas deducciones se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en periodos impositivos siguientes, sin límite temporal.

2.3. DETERIORO DE ACTIVOS

El artículo 13 de la LIS señala que no será deducible el deterioro que se pudiera producir por la pérdida de valor de los siguientes elementos:

- Inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio.
- Instrumentos de patrimonio.
- Valores representativos de deuda (renta fija).

Se mantiene la deducción fiscal del deterioro por la pérdida de valor de las existencias, si bien se suprime la especialidad anteriormente prevista en relación al deterioro de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.

En cuanto a la justificación de la eliminación de la deducibilidad del deterioro de activos, el legislador entiende que las amortizaciones (se incluye una tabla para el inmovilizado material en la propia LIS) y las depreciaciones sistemáticas (deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio con un límite anual máximo del 5%) permiten la integración en la base imponible de las inversiones de una manera proporcionada en el tiempo, favoreciendo la nivelación de la base imponible, con independencia del devenir de la actividad económica, y sin que se pueda considerar que las diferencias de valor atribuibles de manera excepcional a dichos elementos patrimoniales deban influir sobre la capacidad fiscal de los contribuyentes.

En realidad, la no deducibilidad del deterioro de los elementos patrimoniales del inmovilizado se acompaña con una mayor amortización fiscal respecto de la contable. En efecto, si se analiza la normativa fiscal, la base de amortización fiscal no se minora con el deterioro que haya podido sufrir el bien objeto de amortización por tratarse de una partida no deducible, por lo que la valoración fiscal y contable del bien difiere en el importe del deterioro.

Las diferencias que se puedan producir entre uno y otro caso se llevan a la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la LIS de la misma forma que señalaba la normativa anterior:

«Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquel integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera: (...):

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.»

Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, dichas diferencias serán deducibles en el periodo impositivo en que estos se transmitan o se den de baja.

EJEMPLO 4

La sociedad A adquiere en 2015 un bien con valor de adquisición de 10.000 euros, amortizándose al 10 % y con una vida útil de 10 años. A 31 de diciembre de 2015, su importe recuperable es de 7.200 euros.

Solución

De acuerdo con la normativa contable el deterioro del bien se determina por la diferencia entre el valor neto contable y su importe recuperable:

Valor neto contable	9.000
Importe recuperable	7.200
Deterioro	1.800

Fiscalmente dicho deterioro no es deducible. Por tanto, se producen las siguientes diferencias:

	Amortización	Deterioro	Total
Gasto contable	1.000	1.800	2.800
Gasto fiscal	1.000		1.000
Diferencia			1.800

En los nueve años siguientes **contablemente** la sociedad A amortizará el elemento sobre el valor neto contable:

Valor de adquisición	10.000
Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	1.000
Deterioro	1.800
Valor neto contable	7.200

Por tanto, contablemente la sociedad A amortizará un importe de 800 euros.

.../...

.../...

Fiscalmente la sociedad A tendrá un gasto de 1.000 euros. Este importe se compone de dos elementos distintos:

- Amortización contable deducible: 800 euros.
- Deducción pérdidas deterioro contable de acuerdo con el procedimiento del artículo 20 de la LIS: $1.800/9 = 200$ euros.

Como excepción, sí serán deducibles, con ciertas condiciones y límites:

- a) Las dotaciones por deterioro correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuestos diferidos.
- b) Las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias.

En relación con el deterioro de créditos por insolvencias destacan dos cuestiones:

- 1.^a Un crédito adeudado por una entidad vinculada era deducible en el TRLIS si estaba declarado judicialmente como insolvente.

Ahora, como novedad, el artículo 13.1.2.º de la LIS precisa que para que sea deducible será necesario que la entidad vinculada esté en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

- 2.^a El artículo 11.12 de la LIS establece una limitación en la deducción del deterioro por insolvencias. En particular, señala que:

«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 % 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.»

Para el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que las referidas dotaciones por deterioro se integrarán en la base imponible con el límite del 100 % de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones 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 2015, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites:

- El 50 % 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 e inferior a 60 millones de euros.
- El 25 % 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.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LOS DETERIOROS EN GENERAL

En cuanto a los deterioros de valor de elementos patrimoniales en general, excluidas las participaciones, la disposición transitoria decimoquinta de la LIS establece que la reversión de las pérdidas por deterioro de valor que hubieran resultado fiscalmente deducibles en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del IS del periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará en la base imponible con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 13.3 de la LIS.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LOS DETERIOROS DE PARTICIPACIONES

En relación con el deterioro de participaciones, la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece el mismo régimen transitorio presente en la Ley 16/2013 (disp. trans. cuadragésima primera al TRLIS) como consecuencia de la eliminación de la deducción fiscal del deterioro de participaciones, incorporando una especialidad en cuanto a la compensación de bases imponibles negativas que se desarrollará en el punto referente a dicha compensación de bases imponibles negativas.

El 30 de octubre de 2013 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambien-

tal y se adoptan otras medidas tributarias y financieras que introdujo, con efectos para todos los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013, importantes modificaciones en el IS que tenían como hilo conductor la supresión de la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones en entidades.

Dichas modificaciones tenían como objetivo evitar la doble deducibilidad de pérdidas y aproximar la normativa del IS a la de los países de nuestro entorno, según la exposición de motivos de la citada Ley 16/2013, y se materializó en dos medidas:

- Derogar el apartado 3 del artículo 12 del TRLIS, que regulaba las condiciones específicas de deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valor correspondientes a:
 - Participaciones en entidades no cotizadas.
 - Participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Añadir la letra j) al apartado 1 del artículo 14 del TRLIS, señalando que no serán deducibles: «j) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades». En la LIS este precepto se recoge en el artículo 12.2 b).

Solo se vieron afectadas por la reforma las participaciones que según la norma contable son susceptibles de sufrir un deterioro de valor, pero no las que estaban clasificadas a efectos contables como activos financieros mantenidos para negociar. Estos activos no se deterioran y las variaciones de su valor razonable se contabilizan reconociendo directamente un ingreso o un gasto en pérdidas y ganancias contra la cuenta del activo financiero.

Pues bien, respecto de las pérdidas por deterioro, deducidas fiscalmente antes de 1 de enero de 2013, la Ley 16/2013 añadió una disposición transitoria cuadragésima primera al TRLIS, cuyo contenido es idéntico a la disposición transitoria decimosexta de la LIS, que ha establecido un régimen transitorio con el objetivo de gravar la reversión de tales pérdidas por deterioro en los supuestos en los que se produzca la recuperación de valor correspondiente.

Básicamente, la disposición transitoria decimosexta de la LIS está llamada a regular el momento en el que deben revertir fiscalmente los citados deterioros de valor, estableciendo dos regímenes de reversión distintos en sus apartados 1 y 2.

El apartado 1 resulta aplicable a los deterioros de valor cuya deducibilidad, con anterioridad a la Ley 16/2013, se regía por el artículo 12.3 del TRLIS. Se trata de los deterioros que afectan a las siguientes dos carteras de renta variable:

- A las inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, en las que el gasto fiscal por deterioro no requería de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- A las participaciones en el capital no cotizadas, respecto de las cuales el gasto fiscal requería de la existencia de un gasto contable por deterioro y adicionalmente cumplir el límite que establecía el artículo 12.3 del TRLIS (estas participaciones se clasifican como activos financieros disponibles para la venta cuyo valor razonable no puede determinarse con fiabilidad bajo el PGC 2007 o como activos financieros a coste bajo el PGC PYME).

Por su parte, el apartado 2 resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones cotizadas, siempre que no estuvieran clasificadas como inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas (estas participaciones se clasifican como activos financieros disponibles para la venta cuyo valor razonable sí puede determinarse con fiabilidad bajo el PGC 2007 o como activos financieros a coste bajo el PGC PYME).

Analizaremos los dos apartados por separado.

Apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS. Reversión de deterioros de valor de participaciones a los que SÍ resultaba de aplicación el derogado artículo 12.3 del TRLIS.

Como hemos dicho anteriormente, el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones en entidades no cotizadas y de participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

De acuerdo con lo dispuesto en el citado apartado, los deterioros de valor relativos a las citadas carteras que hayan sido fiscalmente deducibles antes de la entrada en vigor de la Ley 16/2013, deberán integrarse en la base imponible del IS cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones:

Situación 1. Cuando el valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio exceda al del inicio. El importe objeto de reversión se determinará sobre el incremento de los fondos propios en proporción a la participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio.

A estos efectos, se presume que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Situación 2. Cuando se perciban dividendos o participaciones en beneficios de las entidades participadas sobre las que se haya deducido una pérdida por deterioro de valor, en cuyo caso se revertirá el deterioro en el importe percibido, salvo que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no se contabilicen como un ingreso.

A estos efectos, debe recordarse que, según la NRV 9.^a 2.8 del PGC, los dividendos no se reconocerán como ingresos cuando inequívocamente procedan de resultados generados con

anterioridad a la fecha de adquisición de la participación porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición.

Analizaremos de forma más extensa las dos situaciones mencionadas y daremos cuenta de una situación tercera que regula los casos en los que no se produce la reversión del deterioro como excepción a los casos anteriores:

Situación 1. El aumento de fondos propios de la sociedad participada determina la reversión del deterioro deducido por la sociedad titular de las participaciones.

A estos efectos:

- Se debe tener en cuenta la proporción en que el contribuyente participe en la citada filial.
- No se deben tener en cuenta las aportaciones hechas durante el periodo impositivo por el contribuyente a la sociedad participada, ni las devoluciones de aportaciones efectuadas por la citada sociedad participada al contribuyente.

Por tanto, los únicos aumentos de fondos propios que provocarán la reversión de los deterioros deducibles son los beneficios contables obtenidos durante el periodo impositivo por parte de la sociedad participada.

Al tratarse de una norma fiscal, el aumento de los fondos propios de la sociedad participada provoca la reversión del deterioro con independencia de que dicha reversión no se haya contabilizado como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, en caso de que existan deterioros deducibles y deterioros no deducibles (por ejemplo, por haberse contabilizado estos últimos después de la entrada en vigor de la Ley 16/2013), se considera que el aumento de los fondos propios hace revertir en primer lugar los deterioros que fueron deducibles en su tiempo.

Situación 2. Como hemos señalado en la situación 1, la obtención de beneficios contables por parte de la filial provocará la reversión de deterioros que fueron deducibles. Para eludir dicha reversión bastaba que, con carácter previo a la finalización del ejercicio, la sociedad participada distribuyera los beneficios obtenidos durante el mismo mediante un dividendo a cuenta. Para evitar esta práctica, la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece que en los casos de distribución de dividendos que deban contabilizarse como ingreso contable, deberán revertir los deterioros deducidos en un importe equivalente al dividendo percibido.

Situación 3. No obstante, el último párrafo del apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, como excepción a las situaciones 1 y 2, señala que a aquellos deterioros de valor que no revertían bajo la normativa anterior, no les resulta de aplicación lo establecido en

dicho apartado (es decir, siguen sin revertir). Por ello, no deberá integrarse la reversión de las pérdidas por deterioro:

- Cuando vinieran determinadas (en el año de la dotación) por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios (en el año de la dotación) sobre los que no pudo aplicarse fiscalmente la deducción por doble imposición interna [en aplicación del art. 30.4 e) del TRLIS].
- Cuando la pérdida no resultó fiscalmente deducible en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional (en aplicación del art. 32.5 del TRLIS).

La norma se refiere a los deterioros de valor que venían provocados:

- Por la distribución, una vez materializadas, de reservas tácitas existentes en el momento de la adquisición de las participaciones,
- que estaban incluidas en el precio de adquisición de las mismas,
- siempre que no fuera posible probar que un importe equivalente al deterioro había tributado en una transmisión previa.

En estos casos, las normas para evitar la doble imposición de dividendos establecían:

- En caso de dividendos procedentes de entidades residentes. El deterioro de valor sí resultaba fiscalmente deducible, pero el dividendo no podía acogerse a la deducción para evitar la doble imposición interna [art. 30.4 e) del TRLIS]. En estos casos, la reversión posterior del deterioro no se integraba en la base imponible.
- En caso de dividendos procedentes de entidades no residentes. Si el contribuyente aplicaba el método para evitar la doble imposición previsto en el artículo 32 del TRLIS, el deterioro de valor no resultaba fiscalmente deducible, pero su reversión posterior tampoco debía integrarse en la base imponible.

Por tanto, aquellos deterioros de valor que no revertían bajo la normativa anterior siguen sin revertir con el régimen establecido por la disposición transitoria decimosexta de la LIS.

Por último, para finalizar el análisis del apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS es necesario:

- Tener en cuenta las diferentes carteras de activos financieros incluidas en su ámbito de aplicación.
- Comparar el régimen de reversión de los deterioros de valor establecido en dicha norma transitoria con el que les resultaba de aplicación antes de la Ley 16/2013.

Para ello distinguiremos dos tipos de carteras:

A) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas

En realidad pueden existir deterioros de valor de inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas anteriores y posteriores a la Ley 4/2008. Teniendo en cuenta que lo más normal es que a la entrada en vigor de la Ley 16/2013 los deterioros de valor anteriores a la Ley 4/2008 ya hayan revertido, contable y fiscalmente se va a analizar exclusivamente los deterioros de valor posteriores a la citada Ley 4/2008.

La reversión de los deterioros de valor deducidos al amparo del artículo 12.3 del TRLIS, de acuerdo con la redacción dada a este artículo por las Leyes 4/2008 y 11/2009, se regía por el párrafo sexto de aquel precepto:

«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. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.»

Al igual que con la nueva disposición transitoria decimosexta de la LIS, la reversión de los citados deterioros venía provocada por la obtención de beneficios contables por parte de la sociedad participada, independientemente de lo que hubiera sucedido en contabilidad. No obstante, comparando ambos regímenes se ponen de manifiesto tres diferencias:

- El artículo 12.3 del TRLIS no tenía en cuenta la distribución de dividendos a cuenta para evitar la reversión de los deterioros (cosa que sí hace, como hemos visto, la disp. trans. decimosexta de la LIS).
- El artículo 12.3 del TRLIS, a los efectos de calcular los fondos propios de la sociedad participada excluía los gastos no deducibles. Además, la Dirección General de Tributos señaló que si dicho gasto era deducible en un ejercicio posterior o revertía mediante un ingreso contable, dicho gasto o dicho ingreso debía minorarse a los efectos de dicho cálculo. La disposición transitoria decimosexta de la LIS, no hace referencia alguna a esta cautela.
- Finalmente, la Ley 11/2009 introdujo una modificación al final del párrafo cuarto del artículo 12.3 del TRLIS, cuya finalidad era permitir la generación (y posterior reversión) de deterioros en cadena en el caso de participaciones ostentadas a través de *holdings* intermedias, cautela que no se recoge en la disposición transitoria decimosexta de la LIS. La modificación consistió en añadir el siguiente párrafo:

«A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.»

B) Participaciones en el capital no cotizadas

Antes de la Ley 16/2013, el régimen aplicable a la reversión de los deterioros de valor fiscalmente deducibles dependía del Plan contable bajo el cual se hubieran registrado.

En el PGC PYME, la NRV 8.^a señala que los deterioros de valor de estas participaciones deben revertir mediante un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se recupere el valor de la inversión. Además, la NRV 8.^a establece una forma simplificada para calcular el importe recuperable de la participación: el patrimonio neto consolidado de la entidad participada, incluidas las plusvalías tácitas que no estuvieran contabilizadas correspondientes a elementos identificables. Por tanto, la reversión del deterioro podía tener lugar sin necesidad de que aumentaran los fondos propios de la sociedad participada.

En el PGC 2007, la NRV 9.^a establece que los deterioros de valor que afectan a las participaciones no cotizadas no revierten. En los casos en que se recuperase el valor de las participaciones dicha reversión debía tener lugar mediante un ajuste extracontable en la base imponible, y ello por aplicación del artículo 19.6 del TRLIS (en la actualidad por el art. 11.6 de la LIS).

Tras la Ley 16/2013, y en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, la reversión de los deterioros que afectan a participaciones no cotizadas deberá producirse cuando aumenten los fondos propios de la sociedad participada o cuando esta distribuya dividendos que tengan la consideración de ingreso contable. La integración en la base imponible de la citada reversión tendrá lugar, si aplica el PGC PYME, mediante el ingreso contable que, en su caso, deba registrar el contribuyente o mediante ajuste extracontable en caso contrario (cuando aplique el PGC 2007 o cuando aplicando el PGC PYME no se haya recuperado el valor de la inversión).

Apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS. Reversión de deterioros de valor de participaciones a los que NO resultaba de aplicación el derogado artículo 12.3 del TRLIS.

El apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS resulta aplicable a los deterioros de valor de participaciones en el capital admitidas a cotización cuya deducción fiscal no se regía por lo dispuesto en el derogado artículo 12.3 del TRLIS y tendrá lugar cuando se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Dicha recuperación de valor se produce cuando aumente el valor razonable de las participaciones (es decir, su valor de mercado) tanto bajo el PGC 2007 como bajo el PGC PYME. La diferencia entre un Plan contable y otro radica en que:

- En el PGC PYME, la reversión provocará la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. De acuerdo con la disposición transitoria decimosexta de la LIS, este ingreso contable tiene la misma consideración desde el punto de vista fiscal, por lo que no deberá practicarse ningún ajuste en la base imponible.
- En el PGC 2007, la reversión se debe registrar como un ingreso que se imputa directamente al patrimonio neto (se trata de un ajuste por cambio de valor). De acuerdo con el artículo 17.1 de la LIS, estos ingresos tienen negado su acceso a la base imponible por lo que la aplicación del apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS exigirá que el contribuyente practique un ajuste extracontable para revertir el deterioro de valor.

2.4. GASTOS NO DEDUCIBLES

1. Retribución de fondos propios

El artículo 15 a) de la LIS opta por aplicar el mismo tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades:

- A instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y, sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero (por ejemplo, a las acciones sin voto o las acciones rescatables).
- A los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

Es decir, la norma fiscal determina, con carácter general, la no deducibilidad de la retribución de los fondos propios, y extiende ese régimen a los dos casos citados.

Se clarifica el concepto de retribución de fondos propios, señalando que será aquella que corresponda a los valores representativos del capital o fondos propios de entidades, con independencia de su tratamiento contable.

Sin embargo, la disposición transitoria decimoséptima de la LIS aclara que la limitación a la deducibilidad de los rendimientos de los préstamos participativos no resultará de aplicación a los contratos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

2. Gastos por atenciones a clientes o proveedores

Se establece en el artículo 15 e) de la LIS un límite máximo para la deducción de gastos por atenciones a clientes o proveedores del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del propio

periodo impositivo. La norma establece un régimen de limitación cuantitativa, pero su deducibilidad está sometida, en todo caso cualquiera que fuere su cuantía, a las mismas reglas generales de registro, justificación e imputación temporal que las habidas con la normativa anterior para cualquier tipo de gasto.

3. Retribución de administradores

El artículo 15 e) de la LIS señala expresamente que las retribuciones de los administradores no tienen la consideración de liberalidad y, por tanto, serán deducibles cuando resulten del desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

Entendemos que dicho apartado se debe interpretar junto a la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) y el TEAC, Resolución de 6 de febrero de 2014 (NFJ053674) en las que se fija el siguiente criterio:

«En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo.»

Además, como luego se verá, la retribución de los administradores por el ejercicio de sus funciones deja de considerarse como operación vinculada, según el último inciso del artículo 18.2 b) de la LIS.

4. Gastos contrarios al ordenamiento jurídico

Se establece en el artículo 15 f) de la LIS que tendrán la consideración de gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico.

5. Operaciones híbridas

Se consideran operaciones híbridas aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes. En este ámbito, en los artículos 15 j) y 21.1 de la LIS:

- Se rechaza la deducibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10% en la entidad vinculada. Al igual que en otras cuestiones, esta novedad trae causa de los últimos trabajos de la OCDE en materia de BEPS (beneficios económicos periódicos), y en particular de la Acción 2 del Plan (medidas para combatir abusos a raíz de diferencias en el tratamiento fiscal de instrumentos híbridos).
- Se establece la no aplicación de la exención de dividendos, cuando su distribución genere un gasto deducible en la entidad que los distribuye.

EJEMPLO 5. Operaciones híbridas

La sociedad A (residente en el extranjero) participa al 100 % en el capital de una sociedad B (España).

La sociedad A tiene una cuenta en participación con la sociedad B. La remuneración de la cuenta en participación tiene la consideración de financiación propia en el país de residencia de la sociedad A, mientras que en España tiene la consideración de financiación ajena. Se pagan unos gastos por importe de 5.000.000.

Solución

El gasto en España no será deducible si el ingreso no tributa en el país de residencia de la sociedad A. Efecto neto de la operación: 0 (la operación es neutral).

2.5. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

El artículo 16 de la LIS mantiene en términos parecidos «la regla del 30%» existente en la anterior normativa respecto de la deducibilidad de los gastos financieros, siendo de destacar dos modificaciones:

- La traslación para su deducibilidad futura de los gastos financieros que no hayan sido objeto de deducción por aplicación de «la regla del 30%» se realiza sin límite temporal, cuando anteriormente se limitaba a los periodos impositivos que concluyeran en los 18 años inmediatos y sucesivos.
- Cuando la participación es inferior al 5 % se exige una inversión mínima de 20 millones de euros para el cómputo de los dividendos recibidos como «beneficio operativo», en lugar de los 6.000.000 exigidos con anterioridad.

Por otro lado, se establece una nueva norma que restringe la deducibilidad del gasto financiero derivado de operaciones de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la entidad adquirida se incorpora al grupo fiscal de la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración.

A estos efectos:

- Se limita la restricción en caso de fusión o incorporación a un grupo de consolidación fiscal a un periodo de 4 años desde la compra.
- Se prevé la posibilidad de que el gasto financiero no deducible por este motivo pueda compensarse en los periodos siguientes (de acuerdo con las reglas generales de deducibilidad del gasto financiero).
- Se señala que este límite a la deducción del gasto financiero no será aplicable si el endeudamiento derivado de la operación no excede el 70 % del coste de adquisición de las participaciones y la deuda se minora al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes (hasta que la deuda alcance el 30 % del precio de adquisición).
- Finalmente, la disposición transitoria decimoctava de la LIS prevé que las restricciones a la deducibilidad indicadas no serán aplicables a operaciones de reestructuración realizadas antes del 20 de junio de 2014, ni a operaciones de reestructuración realizadas con posterioridad a 20 de junio de 2014 entre entidades ya integradas en el mismo grupo de consolidación fiscal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a dicha fecha.

Por último, se mantiene la inaplicación de la limitación del 30 % del beneficio operativo (tanto la general como la relativa a compra de entidades) a:

- Entidades de crédito (incluyendo entidades financieras del grupo asimiladas a estos efectos), aseguradoras, fondos de titulización hipotecaria y fondos de titulización de activos.
- Cualquier entidad, en el periodo en que se produzca la extinción de la entidad (salvo en caso de reestructuración).

2.6. REGLA GENERAL Y REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES LUCRATIVAS Y SOCIETARIAS

1. Tributación de los aumentos de capital por compensación de créditos

El artículo 17 de la LIS recoge el tratamiento de la tributación de los aumentos de capital por compensación de créditos que ya se estableció con efectos de 1 de enero de 2014 por el Real Decreto-Ley 4/2014 y la Ley 17/2014 en el ámbito del TRLIS.

Las modificaciones introducidas son tres:

- Señala el artículo 17.2 de la LIS que:

«Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.»

- Señala el artículo 17.4 b) de la LIS que se valoran por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

«b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.»

- Señala el artículo 17.5 de la LIS que:

«5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.»

Como puede comprobarse, la normativa citada establece que la valoración fiscal de las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos debe realizarse por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de su valoración contable. De acuerdo con la normativa contable, estas operaciones se valoran como las permutas. Con la modificación de la normativa fiscal, la valoración de la operación se realiza por el valor de la ampliación de capital.

Así, aunque con carácter general los elementos aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación se valoran por su valor de mercado, se excepcionan las ampliaciones de capital por compensación de créditos.

En estos supuestos, la transmitente debe integrar en su base imponible, en su caso, la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

2. Corrección monetaria

En las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles desaparecen los coeficientes de corrección monetaria que recogía el artículo 15.9 del TRLIS.

2.7. OPERACIONES VINCULADAS

El artículo 18 de la LIS establece una serie de modificaciones respecto a la normativa anterior.

a) Perímetro de vinculación

En primer lugar restringe, con carácter general, las reglas que determinan el perímetro de vinculación. En particular:

- En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 % (en la normativa anterior la participación debía ser igual o superior al 5 %, o al 1 % si se trataba de valores cotizados en un mercado secundario organizado).
- Se elimina la consideración de vinculación en relación con la retribución satisfecha por una entidad a sus consejeros y administradores (de hecho y de derecho) por el ejercicio de sus funciones.
- Se suprime el supuesto de vinculación para una entidad y los socios o partícipes de otra entidad del grupo.
- Se eliminan los supuestos, actualmente contemplados de forma expresa, que hacen referencia a la vinculación existente entre una entidad no residente y sus establecimientos en España y a la que tiene lugar entre dos entidades que tributan en el régimen de grupos de sociedades cooperativas.

b) Obligación de documentación

Se contempla una referencia genérica a los principios de proporcionalidad y suficiencia en relación con la obligación de mantener la documentación de operaciones vinculadas a disposición de la Administración tributaria, sin que se aclare el alcance de tales principios o cómo deben aplicarse en la preparación de la documentación por parte del contribuyente o en su posterior control por la Administración. A este respecto, habremos de estar al contenido de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y a las recomendaciones del Foro Conjunto de la Unión Europea, dado su carácter interpretativo tal como se desprende del preámbulo de la norma.

Se trasladan a la LIS las excepciones a las obligaciones de documentación recogidas en los artículos 18 a 20 del RIS, que se refieren a:

- Operaciones entre entidades del mismo grupo de consolidación fiscal.
- Aquellas en las que participan uniones temporales de empresa y agrupaciones de interés económico (exceptuadas aquellas que puedan acogerse al régimen del art. 22 de la LIS).
- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o adquisición de valores.

- Aquellas que no superen conjuntamente los 250.000 euros con una misma persona o entidad vinculada.

A este respecto, se eliminan los supuestos de exigibilidad de la documentación específica, así como la excepción a la misma en el caso de que el importe de la contraprestación de las operaciones cuya documentación era exigible en su totalidad no alcanzara los 250.000 euros.

En relación con las situaciones de no exigibilidad de la documentación que son objeto de traslado del RIS a la LIS, desaparece la referida a las realizadas entre entidades de crédito en el seno de sistemas institucionales de protección (SIP) aprobados por el Banco de España.

Se establece un régimen simplificado de documentación para aquellas personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros (anteriormente el límite estaba situado en 10 millones).

Régimen simplificado de documentación que no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- 1.^a Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 % del capital social o de los fondos propios.
- 2.^a Las operaciones de transmisión de negocios.
- 3.^a Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- 4.^a Las operaciones sobre inmuebles.
- 5.^a Las operaciones sobre activos intangibles.

Por lo demás, en lo que respecta a las obligaciones de documentación en materia de operaciones vinculadas las modificaciones introducidas siguen una tendencia continuista con la normativa anterior y muy alineada con las directrices contenidas en los distintos trabajos llevados a cabo a este respecto tanto por la OCDE como por la Unión Europea.

c) Métodos de valoración

La normativa anterior propugnaba una jerarquía en la selección y aplicación de los métodos existentes para acreditar la adecuación a mercado de los precios de transferencia pactados en ope-

raciones vinculadas, priorizando los del precio libre comparable, el coste incrementado o el precio de reventa, sobre el del reparto del beneficio o el del margen neto del conjunto de las operaciones.

La LIS como novedad:

- Mantiene los cinco métodos de valoración existentes en la anterior normativa para justificar la adecuación a mercado de las operaciones vinculadas.
- En línea con la redacción actual de los Capítulos I a III de las Directrices de la OCDE, se suprime la jerarquía de métodos existente en la normativa anterior.
- De acuerdo con las últimas recomendaciones de la OCDE (tanto en las Directrices, de modo genérico, como en otros documentos más particulares, como el relativo a la modificación del Capítulo VI sobre intangibles dentro del Plan de Acción de BEPS), se ha habilitado la posibilidad de utilizar métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados, siempre que respeten el principio de plena competencia.

d) Servicios prestados por socios-profesionales

Se establecen con rango legal reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, hasta la fecha contempladas a nivel reglamentario (art. 16 del RIS), introduciéndose algunas modificaciones. En particular, señala la LIS que en el caso de 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 si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Que más del 75 % de los ingresos de la entidad proceden del ejercicio de actividades profesionales y se cuenta con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. Desaparece la limitación establecida en la norma reglamentaria anteriormente vigente según la cual «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».
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. Anteriormente este límite se fijaba por el RIS en el 85 %.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 1. Que se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2. Que no sea inferior a 1,5 veces (anteriormente 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. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a cinco veces (anteriormente inferior a dos veces) el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

Se mantiene la previsión de que el incumplimiento de este segundo requisito en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

EJEMPLO 6. Socio-profesional

La sociedad ALFA, SL, domiciliada en Zaragoza se dedica al asesoramiento fiscal proviniendo el 90 % de sus ingresos de dicha actividad y contando con unos medios materiales y humanos adecuados. La totalidad de las participaciones de dicha sociedad son propiedad al 50 % de dos socios, el señor López y el señor Pérez, que a su vez son profesionales autónomos que facturan a su sociedad por los servicios profesionales prestados a la misma.

Durante 2015 la sociedad ALFA, SL ha obtenido un total de 600.000 euros de ingresos brutos y ha tenido un total de 350.000 euros de gasto antes de computar las facturas recibidas de sus dos socios.

El señor López ha emitido facturas durante 2015 a la sociedad ALFA, SL por servicios profesionales por un total de 140.000 euros, IVA excluido.

El señor Pérez ha emitido facturas durante 2015 a la sociedad ALFA, SL por servicios profesionales por un total de 80.000 euros, IVA excluido.

La sociedad ALFA, SL tiene tres empleados por cuenta ajena que realizan funciones análogas a las de los dos socios-profesionales cuyo salario medio durante 2015 ha sido de 65.000 euros.

Determinar si a tenor del artículo 18.6 de la LIS las retribuciones de ambos socios coincidirían con su valor de mercado.

Solución

Aplicando el artículo 18.6 de la LIS resulta que:

- a) Más del 75 % de los ingresos de la sociedad deriva del ejercicio de actividades profesionales, que además cuenta con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

.../...

.../...

- b) La cuantía de la retribución de los dos socios-profesionales (220.000 €), es superior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, 187.500 euros $[(600.000 - 350.000) \times 0,75]$.
- c) La retribución del socio-profesional señor López se ajusta al valor de mercado puesto que es superior 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, 97.500 euros $(1,5 \times 65.000 \text{ €})$.
- d) Mientras que la retribución del socio-profesional señor Pérez no se ajusta al valor de mercado puesto que es inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplen funciones análogas a las de los socios-profesionales de la entidad, 97.500 euros $(1,5 \times 65.000 \text{ €})$ y su cuantía podría ser ajustada por la Administración tributaria.

e) Establecimientos permanentes

Se incluye una regulación específica en relación con las rentas estimadas por operaciones con establecimientos permanentes en el extranjero. Se introduce la obligación para los contribuyentes con establecimientos permanentes en el extranjero de incluir en su base imponible las rentas estimadas, valoradas en condiciones de mercado, que deriven de operaciones internas realizadas con estos, siempre que se ajuste, en su caso, a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

Hasta la fecha, ninguno de los Convenios suscritos por España recoge dicha posibilidad, sin perjuicio de que esto pueda tener lugar a partir de ahora en los que se firmen o renegocien.

Por otro lado, se introduce una nueva disposición adicional sexta a la Ley del IRNR que, a los efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, permite la deducción de los gastos estimados (valorados en condiciones de mercado) por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, teniendo en cuenta a estos efectos determinadas circunstancias, y siempre que medie Convenio que habilite a ello.

Las modificaciones en la LIS y en el IRNR están dirigidas a clarificar la determinación de la base imponible derivada de operaciones realizadas entre establecimientos permanentes y su casa central u otras partes de la misma, en línea con los trabajos que a este respecto ha llevado a cabo la OCDE (particularmente, el de atribución de rentas al establecimiento permanente, y en menor medida, el derivado de la Acción 7 del Plan de BEPS).

f) Acuerdos previos de valoración (APA)

En relación con los acuerdos previos de valoración, se permite que sus efectos alcancen a las operaciones de periodos impositivos anteriores siempre que no estuvieran prescritos.

Mientras en la normativa anterior los efectos de los acuerdos previos de valoración solo podían extenderse a las operaciones del periodo impositivo en que se alcanzaba tal acuerdo, así como a las del periodo anterior (siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente), la nueva norma prevé que sus efectos alcancen a las operaciones de todos los periodos impositivos anteriores, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme recaída sobre las operaciones objeto de solicitud.

g) Ajuste secundario

En lo que se refiere al ajuste secundario:

- Se incorpora al texto de la LIS lo previsto en el artículo 21 bis, apartado segundo, del RIS, relativo al tratamiento de las diferencias valorativas en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad. La inclusión de este precepto en norma de rango legal se ha hecho necesaria a tenor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 (NFJ054824) en la que anulaba el citado artículo del RIS por entender que se trataba de una extralimitación reglamentaria.
- Se ha incorporado, como novedad, la posibilidad de que no se aplique este ajuste secundario, cuando se proceda a la restitución patrimonial de las diferencias que se pongan de manifiesto como consecuencia de la incorrecta valoración a mercado de una determinada operación vinculada, remitiéndose a estos efectos a un ulterior desarrollo reglamentario, y aclarando que esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

h) Procedimiento de valoración

Las modificaciones introducidas no afectan con carácter general al procedimiento para la comprobación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, si bien hay determinadas cuestiones que conviene reseñar:

- Se ha eliminado la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria como fórmula para determinar el valor normal de mercado.
- Se amplía el alcance de las actuaciones que puede llevar a cabo la Administración tributaria: el nuevo apartado 10 del artículo 18 de la LIS establece que podrá com-

probar las operaciones realizadas entre partes vinculadas (sin limitarse exclusivamente a su valoración), mientras que la anterior redacción de la norma le facultaba para comprobar que las operaciones realizadas entre partes vinculadas se valoraban por su valor normal de mercado.

Dichas modificaciones parecen habilitar a la Administración a efectuar correcciones valorativas y de recalificación de la naturaleza jurídica de la transacción vinculada objeto de comprobación.

i) Otras cuestiones

Se modifica el régimen sancionador, que deviene en menos gravoso, principalmente porque las sanciones de 1.500 euros y 15.000 euros cuando no hay corrección valorativa se reducen notablemente y desaparece la referencia a «datos inexactos».

Se mantiene la obligación de valorar y documentar las operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales por el valor de mercado, y se elimina la posibilidad de emplear la valoración convenida por las partes en el caso de que la tributación resultante en España fuera mayor.

Finalmente, se establece el principio de estanqueidad de la valoración, que se formula en una doble dirección, de tal forma que la valoración realizada conforme a la regulación específica de las operaciones vinculadas:

- Surtirá efectos exclusivamente en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.
- La valoración que se pudiera realizar en otros ámbitos, como pudiera ser el del valor en aduanas o el de los tributos cedidos, no surtirá efectos en relación con el IS, el IRPF y el IRNR.

2.8. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

2.8.1. Reducción de rentas procedentes de activos intangibles

El régimen aplicable a la reducción de rentas procedentes de activos intangibles que regula el artículo 23 de la LIS mantiene una redacción prácticamente coincidente a la recogida anteriormente por el TRLIS, salvo por lo siguiente:

1. A efectos de la cuantificación de la renta positiva el artículo 23.2 de la LIS suprime la distinción entre activo intangible, registrado o no en el balance de la sociedad. Por tanto, desaparece la regla forfaitaria del 80 %. Además, se elimina la referencia al deterioro, dado que el mismo no será fiscalmente deducible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.2 de la LIS.

2. Como consecuencia de la desaparición de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en la LIS, se elimina la incompatibilidad de la reducción de rentas procedentes de activos intangibles con la citada deducción.
3. Se especifica cuándo debe aplicarse la reducción en caso de operaciones de cesión/transmisión en el seno de un grupo fiscal. Para ello señala el artículo 65.2 de la LIS que:

«Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta ley en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta ley.».

2.8.2. Reserva de capitalización

El artículo 25 de la LIS contempla esta figura para incentivar la reinversión y la capitalización de las sociedades.

2.8.2.1. *Ámbito subjetivo de aplicación*

Podrán aplicar este beneficio los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS:

- Apartado 1. El tipo general de gravamen será del 25%.
- Apartado 6. Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30%.

Se plantea la duda de la aplicación de este beneficio en 2015.

La disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS señala que los tipos de gravamen aplicables en 2015 son:

- El tipo general de gravamen será del 28 %.
- Las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al tipo de gravamen del 33 %.
- Las entidades de crédito mantienen el 30 % actual.

En resumen, el tipo de gravamen aplicable en los ejercicios 2015 y posteriores será el que se indica a continuación:

	2015	2016
General	28 %	25 %
Entidades de crédito	30 %	30 %
Hidrocarburos	33 %	30 %

La cuestión a plantearse es si el legislador al fijar el ámbito subjetivo de aplicación del ajuste por reserva de capitalización:

- Está delimitándolo de forma literal.
- Está delimitándolo de forma subjetiva.

En caso de que la delimitación fuera de forma literal, en el año 2015 no podrían aplicar el ajuste por reserva de capitalización ni las entidades a tipo general ni las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos puesto que sus tipos de gravamen son el 28 % y el 33 %, respectivamente.

En caso de que la delimitación sea de forma subjetiva (en función del contribuyente y del tipo de actividad desarrollada), en el año 2015 sí podrían aplicar el ajuste por reserva de capitalización las citadas entidades puesto que aunque sus tipos de gravamen para 2015 son el 28 % y el 33 %, respectivamente, los tipos de gravamen que de acuerdo con la normativa les corresponde con carácter general son el 25 % y el 30 %.

En nuestra opinión, dado que de acuerdo con la exposición de motivos el ajuste por reserva de capitalización viene a sustituir a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la deducción por inversión de beneficios y estas deducciones desaparecen ya en 2015, parece razonable que el ajuste por reserva de capitalización se aplique de manera inmediata.

En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.

2.8.2.2. *Contenido del beneficio*

Los contribuyentes a los que sea de aplicación el régimen podrán reducir su base imponible en el 10 % del importe del incremento de sus fondos propios.

A diferencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y de la deducción por inversión de beneficios, la reserva de capitalización no exige la inversión en un determinado activo.

El incremento de los 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.

Se excluyen del cómputo de fondos propios (al inicio y al final del ejercicio):

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por reserva de nivelación en caso de empresas de reducida dimensión y reserva de inversión canaria.
- 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.

Todo ello conduce a que, como regla general, el incremento de los fondos propios tenga que venir de beneficios del ejercicio no distribuidos, ni aplicados a dotar las reservas de carácter legal o estatutario.

No obstante, la reducción obtenida no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa:

- A la reducción correspondiente a este incentivo.
- A la integración de los ajustes que recoge el apartado 12 del artículo 11 de la LIS (dotaciones de deterioro de créditos por insolvencias y dotaciones y aportaciones a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferido y que hayan superado el límite establecido en el artículo).
- A la compensación de bases imponibles negativas.

En el caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la del propio ejercicio con el mismo límite.

2.8.2.3. Requisitos

La aplicación del régimen exige que se cumplan dos requisitos:

- 1.º Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

- 2.º Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el mismo plazo de 5 años. No se entenderá que se ha dispuesto de la reserva:
- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
 - b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración.
 - c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el régimen dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento.

Se plantea la duda de si en el cómputo de fondos propios (al inicio y al final del ejercicio) se debe tener en cuenta o no la propia reserva de capitalización de ejercicios anteriores. Entendemos que:

- A la vista de que el artículo 25 de la LIS no excluye expresamente del cómputo de fondos propios la reserva de capitalización.
- Y que, además, para un caso similar el propio artículo 25 de la LIS excluye expresamente la reserva indisponible que se dote por reserva de nivelación en caso de empresas de reducida dimensión.

Debe tenerse en cuenta la reserva de capitalización de ejercicios anteriores para la cuantificación de los fondos propios.

En todo caso, se deberá estar a lo que señale la Dirección General de Tributos a este respecto.

EJEMPLO 7. Reserva de capitalización

Calcular la reserva de capitalización que puede aplicar la sociedad A si dispone de la siguiente estructura patrimonial en 2015 y 2016 y decide en todos los ejercicios llevar a reservas voluntarias todo el beneficio del ejercicio ajustándose a la normativa mercantil.

31-12-2015		31-12-2016	
Capital social	6.000	Capital social	7.000
			.../...
			.../...

.../...

31-12-2015		31-12-2016	
.../...			
Reservas	4.000	Reservas	6.700
Reserva legal	1.000	Reserva legal	1.300
Beneficio del ejercicio	3.000	Beneficio del ejercicio (BI)	3.500

Además, se tiene la siguiente información:

- En 2016 se ha realizado una ampliación de capital resultando la aportación de los socios 1.000 euros.
- Dentro de las partidas de reservas existentes en 2015 y 2016 se han incluido las dotaciones a reserva de capitalización de ejercicios anteriores para las que no ha vencido el plazo de los cinco años recogidos en la norma.
- El importe de la reserva legal a final de los ejercicios 2015 y 2016 ha sido 1.000 euros y 1.300 euros, respectivamente.

Solución

La reserva de capitalización se calcula como el 10 % del incremento de los fondos propios sin tener en cuenta:

- Las aportaciones de los socios.
- Ni la reserva legal.
- Ni los beneficios del ejercicio ni del ejercicio anterior.

Resultando el siguiente importe:

- a) Fondos propios a 31 de diciembre de 2015. El importe de los fondos propios a 31 de diciembre de 2015 a computar será:

Capital social	6.000
Reservas	4.000
Fondos propios a 31-12-2015	10.000

.../...

.../...

Para el cálculo:

- No se incluye la reserva legal.
- En principio, de acuerdo con nuestro punto de vista, se incluye como parte de las reservas el saldo de las reservas de capitalización.

b) Fondos propios a 31 de diciembre 2016: El importe de los fondos propios a 31 de diciembre de 2016 a computar será:

Capital social	6.000
Reservas	6.700
Fondos propios a 31-12-2016	12.700

Para el cálculo:

- No se incluye la aportación de socios en la ampliación de capital.
- No se incluye la reserva legal.
- En principio, de acuerdo con nuestro punto de vista, se incluye como parte de las reservas el saldo de las reservas de capitalización.

Por tanto:

Fondos propios a 31-12-2016	12.700
Fondos propios a 31-12-2015	10.000
Incremento fondos propios	2.700
Reserva de capitalización inicial	270
Límite reserva capitalización (10 % base imponible)	350
Reserva de capitalización	270
Base imponible previa	3.500
Reserva de capitalización	270
Base imponible	3.230

2.8.3. Compensación de bases imponibles negativas

El artículo 26 de la LIS modifica sustancialmente el régimen de compensación de bases imponibles negativas fundamentalmente en dos aspectos:

- a) Limitación temporal. Se elimina el límite temporal que existía para la compensación de bases imponibles negativas. Por tanto, desaparece el plazo de 18 años existente anteriormente para compensar bases imponibles negativas.

La disposición transitoria vigésima primera de la LIS establece 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 impositivos siguientes.»

- b) Limitación cuantitativa. Se introduce una limitación cuantitativa para la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, aplicable a partir de 2016 como luego se verá. Con el nuevo régimen, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores podrán aplicarse con un límite de:

- El 70 % de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización.
- En todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 de euros (o la parte proporcional si el periodo impositivo es inferior al año).

Dicho límite cuantitativo a la compensación de las bases imponibles negativas no resultará aplicable:

- En el periodo en el que se produzca la extinción de la entidad (salvo que la misma se produzca en el marco de una operación de reestructuración protegida).
- En el caso de entidades de nueva creación, en los tres primeros periodos impositivos en los que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.
- En el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe mínimo de 1.000.000 de euros anteriormente comentado.

Además, el apartado 7 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS señala:

«7. El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el periodo impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90 % de los gastos deducibles de dicho periodo. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos.»

De acuerdo con el citado artículo, el límite establecido para la compensación de bases imponibles negativas (70 % de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización con un importe mínimo de 1.000.000 de €) no será de aplicación:

- A la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de la disposición transitoria decimosexta de la LIS,
- siempre que en el periodo impositivo en el que se pretende aplicar la base imponible negativa,
- se dedujeran deterioros por importe igual o superior al 90 % de los gastos deducibles en dicho periodo.

En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 (entendemos que vayan a ser objeto de aplicación), este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos.

EJEMPLO 8. Límite base imponible negativa

La sociedad A arrastra unas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 2.000.000 de euros.

Se pide calcular el importe máximo a aplicar en el ejercicio 2017 de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores sabiendo que:

.../...

.../...

- a) Obtuvo en 2017 una base imponible de 2.000.000 de euros y un ajuste por reserva de capitalización de 200.000 euros.
- b) Obtuvo en 2017 una base imponible de 1.000.000 de euros y un ajuste por reserva de capitalización de 100.000 euros.

Solución

- a) En 2017 el límite para aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores será de 1.400.000 euros (70 % de la base imponible positiva previa a la compensación y a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización).

Por tanto, la base imponible de 2017 será:

Base imponible inicial	2.000.000
Reserva de capitalización	– 200.000
BI después de aplicar reserva capitalización	1.800.000
Aplicación BIN ejercicios anteriores	– 1.400.000
Base imponible	400.000

- b) En 2017 el límite para aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores será de 700.000 euros (base imponible positiva previa a la compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización). No obstante, la norma establece un importe mínimo de 1.000.000 de euros, por tanto, en este caso no opera el límite del 70 %.

Por tanto, la base imponible de 2017 será:

Base imponible inicial	1.000.000
Reserva de capitalización	– 100.000
BI después de aplicar reserva de capitalización	900.000
Aplicación BIN ejercicios anteriores	– 900.000
Base imponible	0

Adicionalmente, con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasiinactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal. En particular señala la norma que no podrán ser objeto de compensación (anteriormente se preveía una reducción de las bases imponibles negativas a compensar en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición) las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiese 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 (igual que anteriormente).
- b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 % en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa (igual que anteriormente).
- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
 - No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
 - 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 % 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 en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas a la realizada con anterioridad.
 - Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS.
 - 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 la LIS (no haber presentado declaración por el IS en tres periodos impositivos consecutivos).

2.8.3.1. *Comprobación de las bases imponibles negativas*

La extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para comprobarlas, que prescribirá a los 10 años a contar desde

el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá probar la existencia de las bases imponibles negativas así como su cuantía, 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.

Además, en cuanto al ámbito temporal de aplicación de la limitación de las facultades de comprobación de la Administración, señala la disposición adicional décima de la LIS que resultarán aplicables a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la LIS en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

En cuanto al régimen transitorio:

1. La disposición transitoria trigésima cuarta letra g) de la LIS señala que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2015:

- a) No resultará de aplicación el límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 26 de la LIS (70% de la base imponible previa a su compensación y a la aplicación de los ajustes por la reserva de capitalización y, en todo caso, un importe mínimo de 1.000.000 de euros, o la parte proporcional si el periodo impositivo es inferior al año).
- b) Continuarán siendo aplicables las siguientes medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores, y en particular las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas por grandes empresas, de acuerdo con las cuales:
 - Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones pero inferior a 60 millones de euros, únicamente pueden aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta el límite del 50% de su base imponible previa.
 - Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 60 millones de euros, únicamente pueden aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta el límite del 25% de su base imponible previa.
 - Dichas limitaciones no serán de aplicación al importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

2. La disposición transitoria trigésima sexta de la LIS, según redacción recogida en la Ley de Presupuestos para 2015, señala que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2016, el límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26 de la LIS será del 60%, en los términos establecidos en el citado precepto.

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).

ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES POR LA LEY 26/2014

Félix Alberto Vega Borrego

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

EXTRACTO

En este trabajo se analizan las principales modificaciones introducidas en la imposición de la renta de los no residentes por la Ley 26/2014. Las modificaciones aprobadas afectan a los no residentes con y sin establecimiento permanente.

Palabras claves: Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no residentes con y sin establecimiento permanente.

ANALYSIS OF THE AMENDMENTS INTRODUCED IN THE NON- RESIDENTS INCOME TAX BY THE ACT 26/2014

ABSTRACT

This article analyzes the main modifications introduced in the Spanish income tax on non-residents by the Act 26/2014. These amendments affect both non-residents with and without a permanent establishment.

Keywords: Non-Residents Income Tax, non-residents with and without permanent establishment.

Sumario

1. Introducción
2. Definición de paraíso fiscal, nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria
3. No residentes con establecimiento permanente
 - 3.1. Base imponible
 - 3.2. Tipo de gravamen y *branch tax*
4. No residentes sin establecimiento permanente
 - 4.1. Exenciones
 - 4.2. Base imponible
 - 4.3. Tipo de gravamen
 - 4.4. Otros aspectos

NOTA: Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto DER2012-31931, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo analizaremos las modificaciones que introduce en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) 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 (LIRPF), el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Como prevé la exposición de motivos, la finalidad de la mayoría de las modificaciones responde a los siguientes objetivos: adecuar el IRNR al marco del Derecho de la Unión Europea, acompararlo a los cambios en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre Sociedades (IS) –introducidos por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS 2014)– y reforzar la seguridad jurídica.

Respecto al primer objetivo, cabe destacar que la mayoría de las modificaciones no pretenden trasponer al Derecho español normativa europea alguna, sino más bien adaptarlo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sin que en este caso se trate de dar cumplimiento a un pronunciamiento concreto de dicho tribunal porque haya considerado contrario al Derecho europeo determinados aspectos de la regulación del IRNR. Con ello el Legislador español pretende evitar posibles sentencias condenatorias futuras, habiendo tenido para ello en cuenta el estado de la jurisprudencia europea y la posición de la doctrina al respecto.

En cuanto a los objetivos de la reforma cabría añadir otro, como es la fijación por parte del Estado español de una posición diferente a la de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) respecto al alcance otorgado al principio de empresa separada e independiente que reglamenta la tributación de los establecimientos permanentes (EP) a partir de los Modelos de convenio de 2008 y 2010. En este sentido, no se trata solo, como dice la exposición de motivos, de adaptar las reglas internas de atribución de beneficios a los EP a los nuevos convenios para evitar la doble imposición (CDI), celebrados por España siguiendo el artículo 7 del Modelo OCDE 2010. En efecto, como veremos en el epígrafe 3.1.2, la nueva disposición adicional 6.ª de la LIRNR recoge una posición diferente a la prevista en los comentarios al Modelo OCDE sobre las consecuencias tributarias que tiene para la casa central de un EP una operación interna que genera un gasto deducible para el EP.

Sistematizaremos el análisis de las modificaciones de la siguiente manera. La tributación de los no residentes, con o sin establecimiento permanente, es completamente diferente, pudiéndose

afirmar que se trata de dos impuestos de naturaleza distinta a pesar de que se regulen en la misma ley. Por eso abordaremos en primer lugar las modificaciones previstas para los no residentes que obtienen rentas a través de un EP situado en España para luego, en segundo lugar, analizar los aspectos novedosos que afectan a la tributación de los no residentes sin EP. Con todo, conviene recordar que la tributación efectiva de un no residente puede verse modificada significativamente cuando resulte aplicable un CDI, especialmente cuando se trate de rentas obtenidas sin EP.

Antes de analizar con detalle las modificaciones señaladas, nos referiremos también a las modificaciones que prevé la Ley 26/2014 sobre la definición de los territorios que se consideraran sospechosos a efectos de la legislación española, esto es, los paraísos fiscales, los territorios de nula tributación y los países o territorios con los que no existe efectivo intercambio de información. Esta modificación afecta a todo el ordenamiento tributario español en la medida en que agrave o excluya determinados regímenes en razón a que determinadas operaciones se realizan por o con sujetos localizados en dichos territorios.

2. DEFINICIÓN DE PARAÍSO FISCAL, NULA TRIBUTACIÓN Y EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La Ley 26/2014 modifica algunos aspectos de la definición de los países o territorios considerados sospechosos desde la perspectiva de la normativa tributaria española prevista en la disposición adicional 1.ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (LMPFF).

El concepto de *nula tributación* no se modifica materialmente. Se sigue considerando que un territorio tiene esta condición cuando no aplica un impuesto idéntico o análogo al IRPF, IS o IRNR. La definición de impuesto idéntico o análogo no varía, manteniéndose la imposibilidad de considerar como países de nula tributación aquellos países con los que España haya suscrito un CDI, a partir del momento en el que el mismo resulte aplicable. Este supuesto de *país sospechoso*, hasta la fecha, no tenía gran trascendencia en el ordenamiento español, ya que solamente incidía en la regulación del concepto de residencia fiscal del artículo 8.1 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 (LIS 2004). No obstante, la importancia de que un territorio sea considerado o no de nula tributación se incrementa en la LIS 2014. En efecto, al supuesto de la normativa anterior se añaden otros como son el régimen de *patent box* (art. 23: reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles) y la transparencia fiscal internacional (art. 103.14)¹. En el IRNR sigue sin preverse ningún supuesto en el que la intervención de un país o territorio de nula tributación tenga consecuencias.

¹ Esta modificación del régimen de transparencia fiscal internacional ha incidido también en la regulación prevista en el IRPF. Vid. el artículo 93.13 de la LIRPF en la redacción dada por la Ley 26/2014.

Al contrario de lo que sucede con el concepto de nula tributación, el hecho de que se considere o no que con un país o territorio existe *efectivo intercambio de información tributaria* (EIIT) tiene, antes y después de la Ley 26/2014, gran trascendencia. En este sentido, la Ley 26/2014 introduce algunas modificaciones.

La primera y más destacable es que se excluye la posibilidad de considerar que existe EIIT con aquellos países calificados por la normativa española como paraísos fiscales. Este es el sentido en el que hay que interpretar, a nuestro juicio, el tenor de la norma: «Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: [...]». La redacción anterior no excluía formalmente la posibilidad de que un paraíso fiscal fuera un territorio con el que existe EIIT. No obstante, no hay que pasar por alto que resultaba difícil de imaginar un supuesto donde se diera esa doble condición –paraíso fiscal con EIIT–, dado que los territorios calificados como paraíso fiscal perdían materialmente dicha calificación desde el momento en que resultara aplicable un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se estableciera que dejaban de tener dicha consideración².

La segunda modificación consiste en ampliar los instrumentos normativos cuya aplicación efectiva provocan que se considere que existe EIIT. A los supuestos de la normativa anterior³ se añade el siguiente: que resulte aplicable el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

Finalmente, cabe destacar que se mantiene la posibilidad de considerar que no existe EIIT con un territorio, a pesar de resultar aplicable uno de los instrumentos normativos indicados en determinados casos donde se producen limitaciones en el intercambio de información tributaria. La ley delega en el reglamento el establecimiento de estos casos, estando actualmente regulado en la disposición adicional 2.^a del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la LMPFF.

Donde sí existen modificaciones sustanciales es en el concepto de *paraíso fiscal*. Aunque se mantiene el sistema de lista de la normativa anterior, se produce un giro relevante de la normativa. Con anterioridad, la salida de la lista de un territorio incluido en ella no precisaba siempre la modificación de la misma –la lista está recogida en el RD 1080/1991, de 5 de julio–. En efecto, dejaban de tener tal condición los países o territorios incluidos en la lista a partir del momento en que resultara aplicable un CDI o un acuerdo de intercambio de información. Del mismo modo, dichos países incluidos en la lista, pero que habían dejado de ser considerados materialmente paraísos fiscales, recuperaban tal condición cuando el CDI o el acuerdo correspondiente dejaran de tener efectos.

Tras la Ley 26/2014, la consideración de un país o territorio como paraísos fiscal *pasa exclusivamente por estar o no en la lista*. Eso supone que los que estén en la lista tienen dicha cali-

² Vid. el apartado 1.º de la disposición adicional 1.º de la LMPFF antes de su modificación por la Ley 26/2014.

³ Existencia de un CDI con cláusula de intercambio de información –que no establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a estos efectos– o un acuerdo de intercambio de información.

ficación, que no perderán por el hecho de que se suscriba un CDI, un acuerdo de intercambio de información, etc. Este es el sentido en el que entendemos que hay que interpretar los apartados 1 y 6 de la disposición adicional 1.^a de la LMPFF, como así lo ha considerado también un informe de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2014⁴. La existencia de dichos instrumentos normativos, a los que se añaden otros⁵, pasan a ser exclusivamente criterios que el Gobierno puede tener en cuenta al efecto de incluir nuevos territorios o excluir alguno de los ya previstos en la lista. En consecuencia, su existencia o ausencia no determinan por sí mismas la salida, entrada o reentrada en la lista de paraísos fiscales. A ello hay que añadir que, mientras no se apruebe una nueva lista, hay que entender que sigue siendo aplicable la aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. Así lo considera también el informe de la Dirección General de Tributos antes mencionado.

En nuestra opinión, la opción adoptada por el legislador tiene ventajas e inconvenientes. El nuevo *sistema de modificación necesaria de la lista* refuerza la seguridad jurídica y la claridad sobre qué países o territorios tienen la condición de paraíso fiscal en un momento concreto. Bastará con comprobar la lista vigente. En el régimen anterior resultaba en ocasiones complejo determinar lo anterior, pues para ello había que comprobar si había comenzado a tener efecto alguno de los instrumentos normativos que permitían la salida material de la lista.

El nuevo sistema de modificación necesaria de la lista tiene también inconvenientes. Hasta ahora, el hecho de que existiera con un determinado país CDI (o acuerdo de intercambio de información), estuviera o no en la lista, era una garantía de que las operaciones con el mismo no soportarían en el futuro el régimen agravado dispuesto para los paraísos fiscales. Ello era así porque la existencia de un CDI suponía materialmente la exclusión de la lista e implícitamente implicaba también la imposibilidad de inclusión de ese país en el futuro, habida cuenta de que no tendría sentido porque materialmente no tendría la calificación de paraíso fiscal. A lo anterior hay que añadir que España, a lo largo de su historia, no suele denunciar unilateralmente los CDI, reforzando con ello la idea de que la existencia de un CDI suponía, en cierto modo, una garantía de no aplicación del régimen agravado previsto para las operaciones con paraísos fiscales. Esta garantía desaparece con la nueva normativa, porque un país con CDI puede, técnicamente, ser considerado paraíso fiscal. Con todo, como es improbable que ello ocurra, los efectos de este cambio normativo son materialmente escasos, al menos desde esta perspectiva.

Finalmente, hay que poner de relieve que la modificación de la definición de paraíso fiscal puede plantear un problema de derecho transitorio para el cual no hemos encontrado una respuesta

⁴ De forma expresa este informe señala lo siguiente: «En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de [la Ley 26/2014] la actualización de la lista no tendrá carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa y, a esos efectos, se tendrán en cuenta los antedichos criterios».

⁵ Son los siguientes: el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, la existencia o no de EIIT y los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

en la ley: ¿qué sucede a partir del 1 de enero de 2015 con los territorios incluidos en la lista del Real Decreto 1080/1991 que materialmente han dejado de tener la consideración de paraíso fiscal?

En nuestra opinión, salvo que expresamente se disponga lo contrario, podría entenderse que dichos territorios vuelven a tener la consideración de paraísos fiscales a partir de dicha fecha, toda vez que siguen estando mencionados en la lista y la nueva normativa no prevé la exclusión material del régimen anterior. Si esta interpretación es correcta, parece lógico que debería acometerse con celeridad una modificación de la lista, retrotrayendo los efectos de dicha modificación al 1 de enero de 2015.

No obstante, existe otra interpretación posible, que es la que se deduce del informe de la Dirección General de Tributos, antes mencionado, de 23 de diciembre de 2014. Según se desprende del mismo, «la remisión al Real Decreto 1080/1991 debe entenderse que solo incluye los países y territorios previstos en la lista de paraísos fiscales que no han salido materialmente de la misma», como consecuencia de que dicho real decreto, tras su modificación por el Real Decreto 116/2003, también señala, como la redacción anterior de la disposición adicional 1.^a de la LMPFF, que perdían tal condición los países y territorios incluidos con los que se firmara un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria. Conforme a esta interpretación, el problema apuntado no existiría, ya que los territorios que materialmente han salido de la lista del Real Decreto 116/2003 no recobrarían su condición de paraíso fiscal a partir del 1 de enero de 2015. Con todo, no podemos dejar de señalar que una cuestión de tal calado podría haberse resuelto de manera más clara.

3. NO RESIDENTES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

3.1. BASE IMPONIBLE

Se introducen en la LIRNR dos modificaciones que afectan a la determinación de la base imponible de los EP situados en España, si bien la segunda de ellas tiene efectos también en la tributación de los no residentes sin EP.

Se mantiene, como parece lógico, la determinación de la base imponible del EP conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (art. 18.1 de la LIRNR). No se ha aprovechado esta reforma de la LIRNR para señalar expresamente que los regímenes especiales previstos en la LIS también son aplicables a los establecimientos permanentes situados en España. En efecto, dado el tenor del artículo 18.1 de la LIRNR, el único régimen aplicable de la LIS 2014 a los EP es el régimen general. No obstante, esta limitación del tenor de la ley se ha superado para los EP de empresas residentes en países de la Unión Europea o con CDI, en aplicación de la cláusula de no discriminación⁶. Por ello hay que entender que los regímenes especiales son también aplicables,

⁶ Vid. las siguientes Consultas de la Dirección General de Tributos: V0682/2009 (NFC032711) y V2995/2011 (NFC043334).

al menos, a los EP de empresas residentes en la Unión Europea o de países con convenio. Con todo, entendemos que hubiera sido más correcto reconocer de forma expresa la aplicación de los regímenes especiales a todos los establecimientos permanentes situados en España.

3.1.1. Cese de actividad y transferencia al extranjero de elementos afectos a un establecimiento permanente

La Ley 26/2014 añade un nuevo apartado 5.º al artículo 18 de la LIRNR, para trasladar a la normativa del IRNR de la normativa del IS la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales: los que estén afectos a un EP situado en territorio español que cesa su actividad y los que, estando previamente afectos a un EP situado en territorio español, son transferidos al extranjero.

El segundo supuesto que se incluye merece algunos comentarios. El primero es que solamente se aplica cuando el elemento patrimonial está situado en España y es transferido al extranjero. No se aplica a los elementos patrimoniales localizados en el extranjero afectos a un EP situado en territorio español que son transferidos a un tercer Estado. El segundo es que esta norma parece tener por finalidad preservar los derechos de imposición del Estado español, ya que la transferencia del elemento patrimonial al extranjero podría hacer desaparecer la posibilidad de gravamen si dicho elemento se enajena una vez estando situado fuera de España. Pues bien, si esta es la finalidad de la norma, hay que hacer notar que tal pérdida de derechos de imposición no tiene necesariamente que suceder. En efecto, la normativa española incluye en la base imponible del EP todas las rentas derivadas de la enajenación de elementos afectos, con independencia de su localización. Por lo tanto, la mera transferencia al extranjero del elemento patrimonial no implica la pérdida de derecho alguno. Asimismo, los convenios que siguen el Modelo OCDE tampoco suponen pérdida de potestad de gravamen alguna, porque el Estado de situación del EP, conforme al artículo 13.2 del modelo, puede gravar sin límite alguno las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad mobiliaria que forma parte del activo de un EP. Como consecuencia de lo anterior, quizás podría haberse limitado el alcance de esta nueva regla a los casos en que la transferencia al extranjero del elemento patrimonial pudiera implicar la pérdida del derecho de la Administración española a someter a imposición la ganancia puesta de manifiesto por la enajenación del elemento patrimonial.

Finalmente, el artículo 18.5 de la LIRNR señala que el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la regla del valor de mercado a los elementos patrimoniales transferidos al extranjero puede aplazarse a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados. Ahora bien, esta posibilidad solamente es aplicable cuando son transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que exista efectivo intercambio de información tributaria. No se ha previsto ninguna medida para contrarrestar conductas dirigidas a obtener este beneficio mediante la interposición de los territorios indicados (UE/EEE). Esta conducta consistiría en trasladar en primer lugar el elemento patrimonial a un Estado de la UE o del EEE y, posteriormente, a un

tercer Estado. Esta conducta podría contrarrestarse estableciendo en la ley que el aplazamiento se mantendrá mientras el elemento patrimonial continúe ubicado en alguno de los países mencionados, cesando cuando se produce la transferencia a un tercer Estado, aunque ello no implique su enajenación.

Se prevé que el aplazamiento se regirá por el régimen general que sobre intereses de demora y constitución de garantías dispone la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

3.1.2. Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un establecimiento permanente

3.1.2.1. Contexto en el que se sitúa la modificación

Esta modificación tiene su origen en el informe de 2008 de la OCDE sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (*Attribution of Profits to Permanent Establishments*) y la posterior modificación del artículo 7 del Modelo OCDE en 2010 y sus comentarios.

El objetivo de la OCDE en este ámbito es aplicar plenamente al EP el principio de empresa separada e independiente. Con ello se pretende registrar a efectos fiscales los resultados derivados de las operaciones realizadas entre un EP con su casa central (CC) y/u otras partes de la empresa. La valoración de estas operaciones, como sucede con el resto de operaciones vinculadas, deberá ajustarse al valor de mercado, esto es, el que hubieran acordado partes independientes.

El principal problema práctico que plantea el enfoque adoptado por la OCDE es determinar la propia existencia de dichas operaciones, habida cuenta de que no se trata de transacciones reales, en la medida en que no son operaciones realizadas con terceros, sino con otras partes de la misma empresa. Además, para la valoración de la existencia o no de una operación interna que debe reflejarse en la base imponible del EP, con independencia de su signo negativo o positivo, debe verificarse cuáles son los activos, funciones y riesgos asignados al EP.

Aunque España no ha formulado expresamente ninguna observación en este punto al Modelo OCDE, puede afirmarse que su posición se alinea con la de aquellos países que siguen el enfoque tradicional de tributación del EP. Conforme a ello, las operaciones entre la casa central y sus EP no están plenamente asimiladas a operaciones con terceros, estén o no vinculados. Buena prueba de ello es que la legislación española [art. 18.1 a) de la LIRNR] establece que «no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos». Como puede verse, este precepto excluye la posibilidad de reconocer gastos deducibles al EP por las operaciones internas descritas, incluso cuando las mismas vienen respaldadas por un pago efectivo del EP con cargo a sus recursos.

La posición del legislador español respecto al reflejo de las operaciones internas en la determinación de la base imponible de los EP localizados en España podría plantear problemas de compatibilidad con los CDI que siguieran la versión de 2010-2014 del artículo 7 del Modelo OCDE. Menores problemas se plantean con los convenios que siguen versiones anteriores del Modelo OCDE.

La disposición adicional 6.^a que incluye la Ley 26/2014 en la LIRNR tiene por finalidad, precisamente, adaptar la legislación española al nuevo enfoque en esta materia, que resulta de la modificación del artículo 7 del Modelo OCDE en 2010. Esta adaptación consiste básicamente en excluir la aplicación del artículo 18.1 a) de la LIRNR a los EP localizados en España que pertenezcan a una persona residente en un país con el que resulte aplicable un convenio que obligue a considerar las operaciones internas entre el EP y la casa central para determinar la base imponible. Concretamente, la disposición señala lo siguiente: «en los casos en los que, por aplicación de un [CDI suscrito por España se permita] la deducción de los gastos estimados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, se tendrá en cuenta lo siguiente: 1.º No será aplicable el artículo 18.1 a) de este texto refundido».

El legislador español al adaptar la normativa española a los CDI que, en su caso, sigan el enfoque de la OCDE a partir de 2010, ha aprovechado para adoptar una posición propia sobre las consecuencias para la casa central del reconocimiento en la base imponible del EP de gastos por operaciones internas. Según los Comentarios al Modelo OCDE 2010-2014 (art. 7, párrafo 28), el hecho de que se atribuya un gasto al EP derivado de una operación interna no determina que pueda considerarse que la casa central está obteniendo una renta en el país donde se localiza el EP (renta ficticia, *notional income*). Por lo tanto, el principio de empresa separada e independiente en cuanto a la atribución de gastos al EP por operaciones internas solo tiene efectos para determinar la base imponible del EP. Así, por ejemplo, si la casa central tiene un inmueble en el Estado de situación del EP, cuya propiedad económica hay que atribuir a la casa central, es posible reflejar un gasto en la base imponible del EP por la utilización de dicho inmueble para el desarrollo de su actividad. Sin embargo, no puede considerarse que la casa central está obteniendo un rendimiento del capital inmobiliario.

Los propios Comentarios (art. 7, párrafo 29) reconocen que el enfoque anterior no es aceptado por todos los Estados. Existen países que consideran que la ficción teórica del EP como empresa separada e independiente no debe restringirse a la determinación de su base imponible y a la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición en residencia. Para estos países debe existir una consecuencia añadida: los gastos estimados atribuidos a un EP deben tratarse como renta para la otra parte de la empresa que interviene en la operación interna, todo ello sin perjuicio del tratamiento que proceda según la calificación de la renta en el marco del CDI. La nueva disposición adicional 6.^a de la LIRNR lo que hace precisamente es considerar que la imputación de un gasto estimado al EP supone, a su vez, la obtención de una renta en España por la otra parte de la empresa que interviene en la operación.

3.1.2.2. Análisis de la disposición adicional 6.^a

La disposición adicional 6.^a afecta tanto a la tributación de los no residentes con EP como sin EP.

En cuanto a la tributación del EP, la modificación consiste básicamente en la exclusión de la aplicación del artículo 18.1 a) de la LIRNR a las operaciones internas de los EP localizados en España cuando las mismas resulten amparadas por un CDI que sigue el artículo 7 del Modelo OCDE 2010-2014. Dicha exclusión no es total, en la medida en que solo afecta a las operaciones internas con la casa central o con sus EP situados fuera del territorio español. En consecuencia, no resultan afectadas por tal exclusión las operaciones internas con otros EP de la misma empresa situados en España. En estos casos, las operaciones internas entre dos EP situados en España de la misma empresa no podrán generar gastos deducibles y, paralelamente, aunque no lo señala expresamente la ley, tampoco deberían dar lugar a la imputación de renta alguna.

El legislador español, aunque ha eliminado las consecuencias del artículo 18.1 a) de la LIRNR en algunos supuestos, no ha aprovechado para dar un paso más y regular algunos aspectos carentes de total regulación. Entre ellos destaca cómo debe realizarse la asignación de activos, funciones y riesgos a los EP localizados en España y el reconocimiento de las operaciones internas con la casa central y otras partes de la empresa⁷.

El levantamiento de la imposibilidad de que el EP se deduzca los gastos estimados derivados de operaciones internas lleva aparejada otra medida que incide en la tributación de los no residentes sin EP. Cuando se atribuya a un EP situado en España un gasto derivado de una operación interna, la disposición adicional 6.^a considera que la otra parte de la empresa (la casa central o el EP no situado en España) está obteniendo una renta en territorio español como no residente sin establecimiento permanente. En consecuencia, la imputación de un gasto al EP provoca también la imputación de una renta a la otra parte de la operación interna. Con ello, como vimos en el apartado anterior, España adopta una posición diferente a la de los Comentarios al Modelo OCDE, por lo que entendemos que la *exigencia de un gravamen sobre dicho rendimiento imputado deberá estar amparada de forma expresa por el concreto convenio*.

Con el objetivo de garantizar el pago del IRNR devengado por los rendimientos imputados, se establece la obligación de que el EP al que se atribuye el gasto practique retención o ingreso a cuenta sobre el rendimiento imputado. La obligación de retener o ingresar a cuenta coincide con el momento del devengo del rendimiento imputado, que tiene lugar el 31 de diciembre para todos ellos, con independencia del momento del año natural en el que se haya producido el gasto estimado.

⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Beneficios empresariales (y de navegación)», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 192.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta dependerá de la naturaleza del rendimiento estimado, que no tiene que ser la misma para todos los gastos, sino que dependerá de la naturaleza de la operación interna que haya generado su imputación. Lógicamente, la retención derivada del Derecho español puede verse reducida o excluida como consecuencia de la aplicación del convenio correspondiente. Así, por ejemplo, si se imputa a un EP un gasto por intereses derivado de una operación interna de crédito con su casa central, la casa central habrá obtenido un rendimiento imputado del capital mobiliario en España, que tendrá como techo de imposición el límite que prevea el artículo del convenio equivalente al artículo 11 del Modelo OCDE.

En la medida en que las operaciones internas no suelen generar pagos dinerarios entre las partes de la misma empresa implicadas, los EP situados en España afectados por esta disposición practicarán un ingreso a cuenta (IC) en vez de una retención. La existencia de un IC plantea varios interrogantes.

El primero es si el EP puede o no repercutir ese IC a la otra parte de la operación interna y las consecuencias de que tal repercusión tenga o no lugar. En nuestra opinión, no debe haber duda sobre la posibilidad de repercutir el IC. No obstante, en el caso de que tal repercusión no se produzca, entendemos que ello no provoca un incremento del rendimiento imputado, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del IRPF con las rentas en especie, como dispone el artículo 43.2 de la LIRPF. Aunque la ley no resuelve expresamente esta duda, consideramos que la posición contraria haría difícilmente practicable la determinación del IC, en la medida en que se pretenda que se calcule sobre la totalidad del rendimiento imputado (el valor del gasto/rendimiento más el IC). No obstante, el hecho de que la no repercusión del IC no suponga un mayor rendimiento imputado, sí debería tener un efecto para el EP como mayor gasto. Esto es, a la hora de determinar el gasto estimado que se atribuye al EP, debería computarse además del valor de mercado de dicho gasto el importe del IC asumido por el EP. A pesar de que aquí, de nuevo, la ley no establece ninguna aclaración, consideramos que debe permitirse al EP la deducción del IC no repercutido con el objetivo de reflejar correctamente el efecto que tiene la operación interna en su base imponible.

Finalmente, la imputación de un rendimiento a la otra parte de la operación interna puede tener consecuencias en la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición en el país donde reside la empresa. En principio, este país debería permitir la deducción del IC pagado en España, si bien para ello es preciso que su legislación considere también que la operación interna genera un rendimiento. En efecto, no tendría sentido que el país de residencia estuviera obligado a permitir la deducción del impuesto pagado en España cuando no atribuye un rendimiento derivado de la operación interna que generó un gasto para el EP. Sin embargo, en los casos en que el país de residencia no impute dicha renta, no se puede desconocer que la empresa ha pagado un impuesto en el otro Estado. Cuando ello suceda, entendemos que debe eliminarse también la doble imposición internacional, si bien aquí la retención o el IC pagado en España deben conceptuarse como un mayor impuesto soportado por el EP. Por este motivo, si el método empleado por la legislación del país de residencia para eliminar la doble imposición es el de imputación, habría que sumar a los impuestos pagados por el EP la retención o el IC derivado del rendimiento imputado.

EJEMPLO 1

Un EP situado en España durante 2015 explota la patente desarrollada por su casa central residente en el país X. Si el artículo 7 del CDI entre el país X y España siguiera el Modelo OCDE 2010, podría imputarse al EP un gasto estimado por el valor de la cesión de dicho intangible que hubieran acordado partes independientes. Supongamos que es de 10.000 euros/año.

El 31 de diciembre de 2015 se imputaría a la empresa del país X un rendimiento por 10.000 euros. El EP practicaría una retención o ingreso a cuenta que conforme al Derecho español, al tratarse de un canon, ascendería al 24 %. Sin embargo, si el CDI entre el país X y España limita el gravamen sobre los cánones al 10 %, se aplicaría este porcentaje. La retención o el ingreso a cuenta ascendería a 1.000 euros.

El EP reflejaría en su base imponible de 2015 un gasto de 10.000 euros. No obstante, si conforme al párrafo anterior hay un ingreso a cuenta del 10 % que no es repercutido a la casa central, el EP debería poder reflejar en su base imponible un gasto de 11.000 euros, esto es, la suma del gasto más el IC.

3.2. TIPO DE GRAVAMEN Y *BRANCH TAX*

Con anterioridad a la Ley 26/2014, la LIRNR no se remitía a la LIS 2004 para determinar el tipo de gravamen aplicable a los EP. La LIRNR preveía su propio tipo de gravamen, que coincidía con el tipo general de la LIS, sin perjuicio de que se contemplaba un tipo especial incrementado para los EP de investigación y explotación de hidrocarburos –en la LIS 2004 también existe un tipo de gravamen incrementado para las empresas mencionadas–.

La técnica legislativa anterior impedía a los EP beneficiarse de los tipos de gravamen reducidos que la LIS 2004 contempla para determinadas empresas, creando con ello un problema de posible discriminación prohibida por los CDI y el Derecho de la Unión Europea. El legislador ha resuelto de forma expresa este problema dando una nueva redacción al artículo 19.1 de la LIRNR, señalando que será aplicable a los EP el tipo de gravamen previsto en la LIS 2014 que proceda en función de sus características.

Por otro lado, respecto a la imposición complementaria que se aplica sobre el EP cuando transfiere al extranjero las rentas obtenidas (el denominado *branch tax*), la Ley 26/2014 no establece realmente modificación alguna, porque el tipo de gravamen aplicable sigue siendo el 19%. No obstante, se prevé que para 2015 se aplique un tipo del 20 %, lo que implica una reducción con respecto al tipo incrementado del 21 % que se ha aplicado durante los años 2012, 2013 y 2014. Hay que recordar los efectos limitados del *branch tax*, porque no se aplica cuando el EP pertenece a empresas

residentes en países de la UE (salvo que sean paraíso fiscal) o en países con un CDI que no establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco (art. 19.3 de la LIRNR).

4. NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

4.1. EXENCIONES

4.1.1. Ganancias patrimoniales mobiliarias obtenidas por residentes de la Unión Europea

La exención de las ganancias patrimoniales mobiliarias obtenidas por no residentes de la UE, o por sus EP situados en la UE, figura en la LIRNR desde antiguo⁸. La regulación de la exención se ha complementado siempre con dos causas de exclusión⁹. La exención no resultaba aplicable a la transmisión de participaciones societarias en estos dos supuestos: a) cuando el activo de la entidad consiste principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español; y b) cuando, en algún momento, durante el periodo de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 % del capital o patrimonio de dicha entidad.

Estas causas de exclusión pueden encontrar su fundamento, entre otros motivos, en que España tiene la tendencia en muchos de sus CDI de preservar los derechos impositivos del Estado de la fuente en materia de ganancias patrimoniales¹⁰. En efecto, suele preverse en el artículo 13 de los CDI españoles una cláusula de participación sustancial y de sociedades inmobiliarias, con el fin de atribuir al Estado de la fuente la posibilidad de gravar la ganancia. Sin embargo, esto no sucede en todos los convenios suscritos por España con países de la UE, por lo que, aunque no resulte aplicable la exención del artículo 14.1 c) de la LIRNR, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una participación societaria sustancial o en una sociedad inmobiliaria estará exenta en España, como Estado de la fuente, en virtud del convenio.

La Ley 26/2014 ha mantenido la primera causa de exclusión. Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en entidades cuyo activo principal sean inmuebles en España *no están exentas*, con independencia de que el contribuyente del IRNR sea una persona física o una entidad. Sin embargo, esta distinción entre si el contribuyente del IRNR es una persona física o una entidad sí tiene efectos en la segunda causa de exclusión. El haber tenido una

⁸ BAENA AGUILAR, A.: «Artículo 13», en VV. AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Madrid, Civitas, 1999, págs. 185 y 186.

⁹ Existe una tercera causa de exclusión, que no estudiaremos aquí, que se refiere a los supuestos en que se obtiene la ganancia a través de un paraíso fiscal (art. 14.2 de la LIRNR).

¹⁰ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J.: «Reorganizaciones empresariales y convenios de doble imposición», *RCyT. CEF*, octubre 2012, pág. 15.

participación directa o indirecta en al menos el 25 % del capital o del patrimonio de la entidad, en algún momento anterior durante el periodo de 12 meses precedente a la transmisión, *solo provoca la inaplicación de la exención cuando el contribuyente es una persona física.*

Finalmente, se añade una tercera causa de exclusión que solo afecta a las entidades no residentes. Se trata de equiparar el régimen de esta exención con el previsto en el artículo 21 de la LIS 2014 para la transmisión de participaciones societarias por entidades residentes en España. Este precepto regula los requisitos para que la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de una participación en una entidad residente o no residente esté exenta. Con el fin de establecer un tratamiento idéntico entre residentes y no residentes europeos, el legislador ha decidido extender la regulación del IS al IRNR. En consecuencia, la exención en el IRNR de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la participación societaria precisa que se cumplan los mismos requisitos previstos para los contribuyentes del IS.

Con esta última modificación la LIRNR ha limitado las posibilidades de que el artículo 14.1 c) se declare contrario al Derecho europeo. No obstante, todavía existe algún aspecto que puede resultar controvertido desde esta perspectiva, dado que la primera causa de exclusión (sociedades inmobiliarias) sigue resultando aplicable a pesar de que la entidad no residente cumpla los requisitos del artículo 21 de la LIS 2014. En efecto, el hecho de que el activo principal de una entidad sean inmuebles situados en España no es una causa que provoque por sí misma la inaplicación de la exención del artículo 21 de la LIS 2014. Como consecuencia de ello, existe para este tipo de participaciones societarias un cierto tratamiento desigual, dado que, mientras que la ganancia derivada de su transmisión puede estar exenta cuando quien transmite es un contribuyente del IS, no lo estará cuando el transmitente es una entidad europea contribuyente del IRNR.

4.1.2. Dividendos pagados por filiales españolas a sus matrices europeas

La exención regulada en el artículo 14.1 h) de la LIRNR ha sufrido varias modificaciones. Se han actualizado las remisiones a la Directiva europea que traspone (se sustituye la referencia de la Directiva 90/435/CEE por la de Directiva 2011/96/UE). También, con el fin de guardar la debida coherencia con el régimen de la exención del artículo 21 de la LIS 2014 (exención para evitar la doble imposición sobre dividendos), se han modificado los requisitos del control y periodo de tenencia que deben concurrir para que el dividendo esté exento. En cuanto al control, al supuesto del porcentaje del 5 % de participación directa o indirecta se añade el siguiente: que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Respecto al *periodo de tenencia* (un año), se establece que también se tendrá en cuenta el tiempo «en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Por otra parte, la Ley 26/2014 modifica la cláusula dirigida a evitar que entidades residentes fuera de la UE y delEEE interpongan sociedades europeas con el único fin de beneficiarse de

la exención en la fuente que se deriva de la Directiva 2011/96/UE y que regula el artículo 14.1 h) de la LIRPF. La redacción anterior excluía la aplicación de la exención cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posean, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residieran en la UE, «excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h)».

La nueva redacción de esta cláusula contra el *directive shopping* es la siguiente: la exención no será aplicable «cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos (de la LMPFF), excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas».

Lo primero que hay que destacar es que el control de la matriz por entidades residentes en el EEE (con EIIT) ya no resulta afectado por la cláusula. Así, por ejemplo, con la redacción anterior, los dividendos pagados por una filial española a su matriz holandesa resultaban afectados por la cláusula si la entidad holandesa estaba controlada por una entidad residente en Noruega (EEE). En principio, la entidad holandesa perdía la exención a salvo de que probara alguna de las tres circunstancias que señalaba el artículo 14.1 h) de la LIRNR. Con la nueva redacción no se produce esta circunstancia, incluso aunque la entidad noruega no reúna directamente los requisitos para beneficiarse de la exención. Hay que recordar que tanto la redacción anterior como la nueva extienden la exención a las matrices residentes en los países del EEE con EIIT si cumplen requisitos equivalentes a los exigidos a las matrices europeas.

Por otra parte, aunque formalmente se han reducido de tres a una las causas que permiten la obtención de la exención a las matrices europeas controladas por entidades residentes en países terceros, entendemos que, materialmente, las circunstancias que se han eliminado pueden reconducirse a la que ha permanecido. En efecto, puede considerarse un motivo económico válido, con razones empresariales sustantivas, el hecho de que la matriz realice una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial. Del mismo modo, a la misma conclusión se puede llegar cuando la matriz tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales.

En nuestra opinión, la modificación de la cláusula antiabuso tiene pocas consecuencias materiales. A pesar de ello, el alcance de estas consecuencias dependerá en gran medida de la interpretación que se haga de la cláusula. En este sentido, hay que recordar que la cláusula debe interpretarse teniendo en cuenta los parámetros del Derecho europeo definitorios del concepto de abuso, que reconocen que para que exista fraude deben concurrir acuerdos o negocios puramente artificiales. Como ha señalado la doctrina, en realidad en estos casos lo que se está deter-

minando es si la matriz europea está ejerciendo válidamente las libertades europeas, sin que «su comportamiento entrañe que se esté forzando su objetivo y ámbito de aplicación por razones estrictamente fiscales, de manera que pueda afirmarse que la interposición de la matriz o el uso de la filial respondan a la idea de artificiosidad a la que el TJUE se refiere en su jurisprudencia»¹¹.

La experiencia de la aplicación en España de esta cláusula antiabuso pone de relieve que está siendo interpretada en términos expansivos por la Administración tributaria, produciéndose un cierto efecto de inversión de la carga de la prueba en contra del contribuyente desconociéndose, al mismo tiempo, como motivos económicos válidos algunas conductas plenamente legítimas desde la perspectiva del ejercicio de las libertades europeas¹². Desde esta perspectiva, la nueva redacción vendría a consolidar dicha posición, todo ello sin perjuicio de que no sea siempre admisible desde la perspectiva de la interpretación del Derecho europeo.

4.1.3. Cánones pagados entre entidades vinculadas europeas

El artículo 14.1 m) de la LIRNR transpone al Derecho español la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003. De la misma se deriva una exención en la fuente para los cánones o regalías pagadas por empresas españolas o EP localizados en España a determinadas empresas residentes en países de la UE.

La Ley 26/2014 no ha modificado los requisitos de la exención, pero sí ha modificado la redacción de la cláusula antiabuso para que tenga el mismo tenor que el de la exención analizada en el epígrafe anterior. Por eso, se establece que la exención no resultará aplicable «cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas». Hay que hacer notar que existe una ligera diferencia, pues aquí no se computan a los residentes en países del EEE con EIIT.

4.1.4. Exención por reinversión en vivienda habitual

La nueva disposición adicional 7.^a de la LIRNR extiende la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual regulada en la LIRPF a determinados no residentes: residentes en la UE o del EEE con EIIT.

¹¹ CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 1.221.

¹² CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (ed.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2013, pág. 1.223.

La principal dificultad que plantea la aplicación de la exención es encajar la condición de no residente del contribuyente con la consideración del inmueble transmitido como vivienda habitual. En principio, para que la exención resulte aplicable es necesario que el inmueble constituya su vivienda habitual en el momento en que se transmite. El hecho de que el contribuyente sea no residente en ese momento hace difícil pensar en el cumplimiento de ese requisito, precisamente en atención a su condición de no residente.

No obstante, hay que tener en cuenta que la introducción en el Reglamento de IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo) del artículo 41 bis 3, en virtud del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, ha facilitado la aplicación de la exención a estos supuestos. Este precepto establece que se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando el inmueble constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido *tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión*. En consecuencia, el contribuyente puede dejar de residir efectivamente en dicha vivienda disponiendo de un plazo de dos años para su venta sin perder la posibilidad de aplicar la exención.

La aclaración introducida en el artículo 41 bis 3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) facilita enormemente la aplicación de la exención a los contribuyentes del IRNR, porque, de lo contrario, solamente podrían disfrutar de la misma si residieran efectivamente en la vivienda en el momento de transmitirla. Ello solamente ocurriría en los casos en que se transmite la vivienda en el primer año natural en el que se deja de ser contribuyente del IRPF o cuando es posible tener la vivienda habitual en España manteniendo la condición de no residente. Esto último sucede, por ejemplo, con los funcionarios de la UE destinados en España que fueran residentes en un país de la UE distinto a España antes de entrar al servicio de la UE (*vid.* art. 13 del Protocolo n.º 7 sobre los privilegios y las inmunidades de la UE). Estos funcionarios mantienen la residencia fiscal en el Estado de origen debiendo ser tratados como no residentes en el país europeo de destino.

Respecto al resto de requisitos de la exención, la LIRNR se remite a la normativa del IRPF. Esta remisión explica que sea posible que la adquisición de la nueva vivienda habitual se efectúe antes de transmitir la que genera la ganancia patrimonial y que la reinversión pueda ser total o parcial, lo que provoca que la exención sea también total o parcial (art. 41.3 del RIRPF). No obstante, hay algunos aspectos de la autoliquidación y gestión de la exención que regula la LIRNR que son propios de este impuesto.

Cuando un no residente sin establecimiento permanente transmite un inmueble situado en España, el adquirente tiene la obligación de retener e ingresar el 3 % de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente al transmitente (art. 25.2 de la LIRNR). Esta obligación no desaparece a pesar de que el transmitente reúna o pueda reunir los requisitos de la exención por reinversión de vivienda habitual.

Otro aspecto que afecta a la gestión de la exención es que la normativa del IRPF establece un plazo de dos años desde la fecha de la transmisión para realizar la reinversión. Por lo tanto,

en el momento en que se autoliquida el IRPF es posible que no se haya producido la reinversión, total o parcial, pero que todavía exista plazo para que la misma pueda realizarse a efectos de disfrutar de la exención. Cuando esto sucede, en el ámbito del IRPF no es preciso pagar la cuota y luego, si se materializa la reinversión, solicitar la devolución. Conforme al artículo 41.3 del RIRPF, es posible dejar constancia en la autoliquidación de IRPF de la intención de reinvertir en las condiciones y plazos previstos por la ley, lo que provoca que no exista la obligación de ingreso de la cuota correspondiente, situación que se consolida si finalmente se cumplen los requisitos.

En el ámbito de los no residentes, esta situación puede ser más frecuente, porque el plazo para presentar la autoliquidación es sustancialmente más cercano en el tiempo a la fecha de transmisión. El plazo para declarar la renta puesta de manifiesto por la transmisión del inmueble es de cuatro meses computados desde la fecha de transmisión del inmueble¹³. Por consiguiente, será más frecuente en el IRNR que en el IRPF el caso en que el contribuyente, cuando autoliquida el impuesto, no haya materializado total o parcialmente la reinversión, todo ello sin perjuicio de que tenga la intención de hacerlo dentro de los plazos legales.

Si la reinversión (total o parcial) se ha producido antes de presentar la autoliquidación, el contribuyente puede aplicar la exención en la autoliquidación –así lo reconoce expresamente el apartado 3.º de la disp. adic. 7.ª de la LIRNR–. Lógicamente, si la reinversión no fuera total, el contribuyente tendrá que consignar y pagar la cuota (u obtener una menor devolución) por la parte no exenta, todo ello sin perjuicio de que si dentro del plazo previsto por la ley se produce la reinversión total, podrá solicitar la devolución correspondiente. Lo mismo sucede cuando en el momento de presentar la autoliquidación no se ha materializado en monto alguno la reinversión, pero se pretende hacerlo dentro de los plazos legales. Aquí el contribuyente tendrá que liquidar el tributo sin aplicar la exención, si bien podrá solicitar la devolución posteriormente cuando se materialicen los requisitos establecidos.

Las condiciones para solicitar la devolución están todavía pendientes de desarrollo reglamentario. Hasta la fecha, la única regulación reglamentaria que ha habido es una pequeña modificación del modelo 210 por la Orden HAP/2487/2014, de 29 de diciembre. Se han establecido dos nuevas claves en materia de ganancias patrimoniales (la 33 y la 34), a fin de distinguir entre las ganancias declaradas en función de que la reinversión se haya producido antes o después de la transmisión. Por lo tanto, no se ha regulado todavía el régimen de devolución para los contribuyentes del IRNR que efectúen la reinversión total o parcial en una fecha posterior a la de presentación de la autoliquidación. Sería lógico que el futuro desarrollo reglamentario permitiera la formulación de más de una solicitud de devolución para los casos en que la reinversión, dentro de los dos años siguientes a la transmisión, no se hiciera de una sola vez, sino de forma escalonada.

¹³ Conforme al artículo 5 a) de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, «las autoliquidaciones de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles se presentarán, con independencia del resultado de la autoliquidación, en el plazo de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble».

4.1.5. Supresión de la exención de los primeros 1.500 euros por dividendos

La Ley 26/2014 suprime la exención prevista en el artículo 14.1 j) de la LIRNR. La exención de los primeros 1.500 euros por año natural de dividendos y participaciones en beneficios prevista en el IRNR era más limitada que la que contemplaba la LIRPF. En efecto, la exención del IRNR solo se refería a los dividendos obtenidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la UE o en países o territorios con los que exista efectivo intercambio de información tributaria.

4.1.6. Intereses de cuentas de no residentes

La exención de los rendimientos de cuentas de no residentes prevista en el artículo 14.1 f) de la LIRNR no ha experimentado ninguna modificación en la ley. No obstante, sí se ha modificado un aspecto sobre la forma en que el no residente puede acreditar la no residencia al efecto de disfrutar la exención.

En este ámbito, la condición de no residente no hay que acreditarla necesariamente con un certificado de residencia fiscal emitido por la Administración tributaria del país correspondiente. Basta con cumplimentar y entregar a la entidad financiera la declaración de residencia fiscal prevista en el anexo III de la Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre. La Orden HAP/2487/2014, de 29 de diciembre, contempla en su anexo un nuevo modelo de declaración de residencial fiscal que sustituye al anterior. Este nuevo modelo, además de servir a los efectos de la exención del artículo 14.1 f) de la LIRNR, sirve también para los supuestos donde se excepciona la obligación de comunicar el NIF en operaciones con entidades de crédito.

4.2. BASE IMPONIBLE

Son dos las modificaciones que se prevén en la determinación de la base imponible de los no residentes sin EP.

La primera modificación está ligada con el régimen de *exit tax* establecido en el artículo 95 bis de la LIRPF por la Ley 26/2014 (ganancias patrimoniales por cambio de residencia). Este régimen tiene como efecto someter a tributación la plusvalía latente de determinadas participaciones societarias de personas físicas que pierden su condición de contribuyentes del IRPF al modificar su residencia fiscal. El contribuyente tiene que integrar en su última autoliquidación de IRPF la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor de adquisición de las participaciones societarias afectadas, aunque no las haya enajenado.

La modificación del artículo 26.4 de la LIRNR (cuarto párrafo) pretende acompasar el artículo 95 bis de la LIRPF con el régimen de tributación de las ganancias patrimoniales de fuente española obtenidas por no residentes. Por eso se establece que el contribuyente del IRNR que hubiera resultado afectado por el *exit tax* español del artículo 95 bis de la LIRPF, cuando transmita las participaciones societarias comprendidas por dicho régimen, tomará como valor de ad-

quisición para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el valor de mercado que se hubiera aplicado a efectos del artículo 95 bis de la LIRPF.

La segunda modificación consiste en un ajuste técnico en el régimen que estableció en el artículo 24.6 de la LIRNR, con efectos 1 de enero de 2010, la Ley 2/2010, de 1 de marzo. Con el fin de evitar una posible declaración de incompatibilidad de la normativa española con el Derecho de la Unión Europea —especialmente a raíz de las Sentencias Gerritse y Centro Equestre del TJUE, asuntos C-234/01 (NFJ014749) y C-345/04 (NFJ024897)—, se estableció la posibilidad de que los contribuyentes del IRNR sin EP que fueran residentes en un país de la UE (distinto a España) pudieran deducirse los mismos gastos que los residentes en España siempre que «el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España». En ese momento el legislador se remitió a la normativa del IRPF para establecer la equiparación en el régimen de tributación. En consecuencia, los contribuyentes del IRNR europeos, con independencia de si eran personas físicas o entidades, podían deducirse solo los gastos previstos en la LIRPF.

La Ley 26/2014 cambia dos aspectos. El primero consiste en *extender este derecho a los residentes en Estados miembros del EEE con EIIT*. El segundo se ha materializado en modificar la normativa de remisión para determinar qué gastos son deducibles. Para las personas físicas se mantiene la remisión al IRPF. En cambio, para las entidades la remisión se realiza a la LIS 2014 y no a la LIRPF, como sucedía anteriormente. En ambos casos se mantiene el requisito de que los gastos que bien la LIRPF, bien la LIS 2014 consideran deducibles estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

Esta modificación resucita una cuestión que no quedó resuelta en 2010 y produce otra que tiene, a nuestro juicio, difícil solución. En cuanto a la primera hay que significar las dificultades que plantea la deducción en un impuesto instantáneo de gastos soportados en un momento determinado que se refieren a un periodo de tiempo superior. Un ejemplo aclarará lo anterior. Pensemos en un inmueble arrendado cuyo titular es un no residente europeo. A efectos del IRNR, cada vez que el arrendatario paga la renta arrendaticia se genera una obligación tributaria por IRNR distinta e independiente de las que producen los pagos anteriores o posteriores. En este contexto, se plantea la duda sobre cómo deducir gastos como el IBI, la tasa de basuras, el seguro del inmueble o, por ejemplo, la amortización. La deducción de este tipo de gastos tiene difícil encaje en un impuesto instantáneo. Eso explica que la única forma de aplicar la deducción es autoliquidando el impuesto como si fuera un impuesto periódico, que es lo que ocurre en la práctica. En efecto, en estos casos, como el resultado será a devolver ya que las retenciones se practican sobre los rendimientos íntegros, la autoliquidación solicitando la devolución solo se puede presentar a partir del 1 de febrero del año siguiente¹⁴. En dicha autoliquidación se incluirán los rendimientos obtenidos durante el año natural consignando todo los gastos que permite la LIRPF o la LIS 2014, que se han podido producir o no

¹⁴ Vid. artículo 5 c) 3.º de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

en el momento exacto en que se generó cada rendimiento y que puede comprender rendimientos distintos aunque se refieran al mismo bien. Con todo, las dificultades que plantea la deducción de gastos en el marco de un impuesto instantáneo deberían desencadenar, en algún momento, que se modificara la naturaleza del impuesto, al menos para los no residentes UE y del EEE.

Por otra parte, la remisión a la LIS 2014 puede provocar un problema relevante para materializar la deducción de gastos. En el marco del IRPF la contabilización del gasto no es un requisito que se exija con carácter general a efectos de su deducibilidad fiscal. Por el contrario, la remisión a la LIS 2014 plantea la duda de si es necesario que el gasto esté contabilizado para que sea deducible en el marco del IRNR. En principio, la respuesta debe ser positiva, toda vez que el artículo 11.3.1.º de la LIS 2014 establece un principio claro: «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». Como consecuencia de ello, la remisión a la LIS 2014 exigirá que el no residente (UE/EEE) contabilice el gasto, porque, de lo contrario, la mera justificación y documentación de sus existencia, realidad y vinculación con el ingreso no será suficiente.

En esto contexto nos podríamos preguntar también si la contabilidad donde debe estar registrado el gasto debe ser una contabilidad conforme a la normativa española o puede ser la contabilidad que lleve el no residente en su país de residencia. La lectura del artículo 10.3 de la LIS 2014 nos lleva necesariamente a que tenga que ser una contabilidad realizada de acuerdo con la normativa española. No obstante, quizás exigir este requisito resulte desproporcionado para los no residentes que no tienen establecimiento permanente, por lo que podría considerarse que es suficiente la contabilidad del Estado de residencia. En cualquier caso, es una cuestión que no queda clara en la ley y que quizás debería haberse regulado teniendo en cuenta esta consecuencia colateral que se deriva de la remisión a la LIS 2014. En efecto, es probable que la remisión a la LIRPF y a la LIS 2014, en función de que sea una persona física o una entidad –y no solo a la LIRPF–, se haya hecho para evitar una eventual declaración de incompatibilidad de la normativa española con el Derecho europeo. Aunque es cierto que la modificación introducida por la Ley 26/2014 elimina teóricamente dicho peligro, genera otros problemas como el que hemos puesto de manifiesto. En nuestra opinión, la solución para las entidades no residentes se podría haber articulado, quizás, de la siguiente manera. Consistiría en mantener la remisión a la LIRPF, pero dando la opción, en el caso de que quisieran deducirse los gastos conforme a la LIS 2014, de que tributaran como no residentes con establecimiento permanente. Con ello, la entidad no residente tendría la obligación de llevar contabilidad conforme a la normativa española, lo que provocaría la desaparición del obstáculo expuesto.

4.3. TIPO DE GRAVAMEN

Aunque el tipo general previsto en el artículo 25.1 a) de la LIRNR asciende al 24%, durante los años 2012, 2013 y 2014 transitoriamente se ha aplicado el porcentaje del 24,75%. En 2015 vuelve a aplicarse el 24%.

Respecto al tipo general, la Ley 26/2014 contempla una modificación de relevancia que consiste en establecer un *tipo general especial aplicable solamente a contribuyentes del IRNR que son residentes en Estados miembros de la UE o delEEE con efectivo intercambio de información tributaria*. El tipo es del 21 %, aunque transitoriamente durante 2015 ascenderá al 20 %. La razón de que se haya establecido este tipo general especial es para igualar el tipo de gravamen del IRNR con el tipo mínimo del IRPF con el fin de evitar una posible declaración de incompatibilidad con el Derecho europeo.

Finalmente, la nueva normativa contiene otra medida transitoria. Aunque el tipo especial aplicable a los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes o derechos previsto en el artículo 25.1 f) de la LIRNR asciende al 19 %, durante los años 2012, 2013 y 2014 transitoriamente se ha aplicado el porcentaje del 21 %. Conforme a la disposición adicional 9.ª de la LIRNR introducida por la Ley 26/2014, durante 2015 el tipo especial del artículo 25.1 f) será del 20 %.

4.4. OTROS ASPECTOS

4.4.1. Borrador de declaración para rentas imputadas

Las personas físicas que obtienen rentas imputadas derivadas de inmuebles situados en España tienen que presentar la correspondiente autoliquidación en el modelo 210. El plazo de presentación e ingreso es el año natural siguiente a la fecha de devengo (31 de diciembre de cada año)¹⁵.

La Ley 26/2014 ha introducido con el artículo 28 bis de la LIRNR una medida de asistencia a los contribuyentes consistente en la posibilidad de poner a su disposición, como sucede en el IRPF, un borrador de autoliquidación. Esta medida de asistencia a los no residentes es muy limitada, pues se refiere exclusivamente a las rentas referidas en el párrafo anterior: rentas inmobiliarias imputadas. Los contribuyentes personas físicas del IRNR podrán obtener un borrador de autoliquidación del modelo 210 por cada uno de los inmuebles de su titularidad que generen rentas inmobiliarias imputadas.

El artículo 28 bis LIRNR regula el régimen jurídico de este borrador que coincide sustancialmente con lo dispuesto en el ámbito del IRPF. Cabe destacar los siguientes aspectos: a) se genera un borrador por cada inmueble que origine imputación de rentas inmobiliarias; b) no puede suscribirse ni confirmarse el borrador cuando el contribuyente pretenda regularizar situaciones tributarias de declaraciones anteriormente presentadas; c) la falta de puesta a disposición del borrador no exonera de la obligación de presentar la autoliquidación; y d) deberá presentarse la autoliquidación cuando el borrador no refleje correctamente la situación tributaria del contribuyente, a no ser que los datos incorrectos sean susceptibles de rectificación en el borrador.

¹⁵ Vid. artículo 5 b) de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

4.4.2. Tipo de gravamen aplicable a las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas con presencia en España

Las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas son contribuyentes del IRNR cuando tienen presencia en España [art. 5 c) de la LIRNR]. El concepto de presencia se define en términos similares al concepto de establecimiento permanente (art. 38.1 de la LIRNR). Estas entidades son contribuyentes del IRNR solo por la parte de la renta atribuible a sus miembros no residentes en España. Respecto a los miembros residentes en España, la renta obtenida por la entidad se atribuye a los mismos en su respectivo impuesto, esto es, el IRPF o el IS, según el caso.

Estas entidades no tributan exactamente igual que los establecimientos permanentes. Eso explica que la LIRNR no se remita íntegramente a la LIS para determinar la base imponible y el tipo de gravamen. No obstante, la LIRNR, desde la aprobación de este régimen especial en 2002, contempla un tipo de gravamen que coincide con el general de la LIS. Por este motivo, la Ley 26/2014 ha modificado el artículo 38.1.2.^a de la LIRNR para fijar el tipo de gravamen en el 25 %, en consonancia con el tipo general que contempla el artículo 29.1 de la LIS 2014. No obstante, a diferencia de la LIS 2014, este tipo del 25 % será aplicable a las entidades extranjeras en régimen de atribución de rentas con presencia en España desde 2015. No se ha establecido, como sí ha sucedido en la LIS 2014 (disp. trans. 34.^a), una medida temporal para que durante 2015 el tipo sea del 28 %.

4.4.3. Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Desde la Ley 41/1998, y como consecuencia de una sentencia del TJUE [asunto C-279/93 (NFJ005254)], la normativa española de no residentes prevé la posibilidad de que los residentes de la Unión Europea puedan optar por tributar en España conforme a la normativa aplicable a los residentes cuando obtienen en España la mayoría de sus rentas. Este último requisito se ha concretado de la siguiente manera: que el no residente de la UE haya obtenido en España durante el ejercicio por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 % de la totalidad de su renta.

En nuestra opinión, este derecho de opción es prácticamente imposible de ejercer en la práctica, porque para que el mismo exista es preciso que se cumpla una condición previa: que el contribuyente no sea residente en España. En la mayoría de las ocasiones, un contribuyente que obtiene la mayor parte de sus rentas en España tiene la condición de residente en España en virtud del criterio del centro de intereses económicos del artículo 9.1 b) de la LIRPF¹⁶. En consecuencia, es complejo encontrar un supuesto en el que una persona que obtiene la mayor parte

¹⁶ VEGA BORREGO, F. A. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El impuesto sobre el patrimonio*, Valencia: Tirant lo blanch, 2013, pág. 49.

de su renta en España tiene la condición de no residente. Solo se nos ocurren los casos de doble residencia fiscal resueltos a favor del otro Estado parte del CDI que no es España o en los que se mantiene la residencia fiscal originaria, como sucede con los funcionarios de la UE¹⁷. Con todo, lo cierto es que esta opción se prevé en la legislación española, por lo que, cuando concurren los requisitos previstos por la LIRNR, podrá ejercerse. Hay que significar que los contribuyentes que ejerzan esta opción no pierden la condición de contribuyentes del IRNR, aunque materialmente tributan conforme a la normativa del IRPF (art. 46.6 de la LIRNR).

La Ley 26/2014 ha introducido dos modificaciones. La primera es extender este derecho de opción a los no residentes de un Estado miembro del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria. Por lo tanto, este régimen de opción a partir de 2015 resultará aplicable a residentes de la UE y del EEE (con EIT).

La segunda modificación consiste en añadir un segundo supuesto en el que se puede ejercer la opción [art. 46.1 b) de la LIRNR]. Además del ya previsto en la LIRNR –obtención en España de más del 75 % de la renta total– se permite ejercer la opción cuando concurren las tres circunstancias siguientes: a) que la renta obtenida en España sea inferior al 90 % del mínimo personal y familiar aplicable al contribuyente conforme a la LIRPF de haber residido en España; b) que la renta obtenida en España haya tributado efectivamente en el IRNR; y c) que la renta obtenida fuera de España haya sido inferior al importe de su mínimo personal y familiar, en los términos mencionados.

Este nuevo caso ampliará los pocos supuestos en los que es posible ejercer este derecho de opción. No obstante, los requisitos que exige el nuevo artículo 46.1 b) de la LIRNR plantean, a nuestro juicio, algunos problemas. El primero se refiere al concepto de renta que utiliza el artículo 46 de la LIRNR. En nuestra opinión, al no señalarse lo contrario, entendemos que para cuantificar la renta de referencia, tanto la de fuente española como la de fuente extranjera, deberá aplicarse la normativa española. Asimismo, cuando se trata de rendimientos, entendemos que *hay que cuantificarlos por su importe neto*, esto es, teniendo en cuenta los gastos deducibles que prevé la LIRNR. Esta posición tiene su apoyo en la interpretación mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de uno de los preceptos de la LIRPF que regula los mínimos familiares. Ahí se exige que el familiar obtenga rentas anuales no superiores a 1.800 euros, sin especificar la ley de si se trata de rentas brutas, netas o reducidas (art. 61.2.^a de la LIRPF). En esta resolución el TEAC considera que hay que entender que la LIRPF se refiere a rentas netas¹⁸.

¹⁷ ALMUDÍ CID, J. M. y VEGA BORREGO, F. A.: «Spain», en LANG, M. (ed.), *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, Amsterdam, IBFD, 2012, págs. 752 a 754.

¹⁸ Resolución del TEAC de 27 junio 2013, recurso 4976/2011 (NFJ051145). Esta resolución señala que «las rentas anuales a las que se refiere [la LIRPF], serán el resultado de la suma aritmética de las rentas positivas y negativas del periodo impositivo, sin tener en consideración, a estos efectos, las reglas de integración y compensación de rentas, y que, a estos efectos, los rendimientos deberán computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones por obtención de rentas irregulares, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo, en los que sí se tendrán en consideración al ser previas a la deducción por gastos, pero sin tener en consideración la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley del IRPF».

En segundo lugar, cuando la LIRNR exige que los rendimientos hayan tributado efectivamente en el IRNR, entendemos que estarían incluidos los casos en los que es aplicable un CDI que reduce el gravamen procedente conforme a la ley española. Por el contrario, no se cumpliría este requisito cuando el no residente obtiene una renta que no ha tributado en España porque el convenio atribuye al Estado de residencia la potestad exclusiva. Más dudas nos plantean aquellos casos en los que el convenio no permite a España gravar la renta como Estado de la fuente, pero el no residente no reclama la aplicación del convenio, soportando la retención practicada por el pagador respecto de la cual luego no solicita su devolución a la Hacienda española. En estos casos, aunque España no puede sujetar a tributación la renta, dicha renta ha tributado efectivamente en España, por lo que teóricamente el no residente, si se cumplen el resto de requisitos, podría ejercer el derecho de opción.

EJEMPLO 2

Contribuyente residente en Portugal casado y que tiene un hijo que cumple el mínimo por descendientes (art. 58 LIRPF). El importe de su mínimo personal y familiar ascendería a 7.950 euros [5.550 € (mínimo del contribuyente) + 2.400 € (mínimo por descendientes por el primer hijo)] –presumimos que su cónyuge obtiene rentas por debajo de 8.000 €, al efecto de aplicar por entero el mínimo por descendientes (art. 61.1.^a LIRPF). Podrá ejercer este derecho de opción si concurren las siguientes circunstancias: a) que las rentas obtenidas en España sea inferiores a 7.155 euros (90 % de 7.950 €); b) que dichas rentas hayan tributado efectivamente en el IRNR; y c) que la renta obtenida fuera de España haya sido inferior a 7.950 euros.

LAS ¿TASAS? PORTUARIAS ITALIANAS: ANÁLISIS CRÍTICO A LA LUZ DE LAS ÚLTIMAS REFORMAS NORMATIVAS EN LA MATERIA

Mónica Siota Álvarez

*Profesora Contratada Doctora.
Universidad de Vigo*

EXTRACTO

En los últimos años, y con el objetivo declarado de contribuir a una gestión más eficaz de los puertos para, así, aumentar su capacidad competitiva, el legislador italiano ha dictado un buen número de normas que afectan a las tasas portuarias. En el presente trabajo se analizan algunas de las más importantes reformas operadas en este ámbito, dado que, en opinión de la autora, contribuyen a desdibujar alguna de las características propias del régimen jurídico de este tipo de tributos para aproximarlas a las de los impuestos.

Palabras claves: tasas portuarias italianas, financiación de puertos y autoridades portuarias.

Fecha de entrada: 09-10-2014 / Fecha de aceptación: 21-10-2014

ITALIAN PORT FEES? CRITICAL ANALYSIS IN THE LIGHT OF RECENT REFORMS ON THIS TOPIC

Mónica Siota Álvarez

ABSTRACT

In the last years, with the declared objective of contributing to a more effective management of ports in order to increase their competitiveness, the Italian legislator has issued a great number of rules affecting port fees. In this paper, we will discuss some of the most important reforms introduced in this field, because, in the opinion of the author, they contribute to blur some of the characteristics proper of this type of tributes legal regulations, bringing them closer to those of taxes.

Keywords: Italian port fees, financing of ports and port authorities.

Sumario

- I. Introducción
- II. Algunas consideraciones sobre la gestión de los puertos en Italia. Las tasas portuarias como fuentes de financiación de las autoridades portuarias
- III. Evolución legislativa de las tasas portuarias italianas
- IV. Algunas reformas normativas recientes en materia de tasas portuarias
 - 1. La refundición de ciertas tasas
 - 2. La posibilidad de eximir o duplicar la cuota de ciertas tasas
- V. La problemática aplicación de la tasa portuaria en el caso de los «puertos en sentido amplio»
- VI. La discutida –y discutible– naturaleza jurídica de las tasas portuarias italianas

Bibliografía

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «DER2012-36687» sobre *Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo. Régimen financiero y tributario, y financiación de infraestructuras*, sufragado por el Ministerio de Economía y Competitividad. Asimismo, para el desarrollo de este estudio también se ha contado con el apoyo del Contrato Programa de Investigación 2013 «13VI11» sobre *Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo internacional*, financiado por la Universidad de Vigo.

I. INTRODUCCIÓN

Son muchas las modificaciones normativas que a lo largo de los últimos 50 años se han producido en Italia en materia de tasas y derechos portuarios¹. Particularmente relevante ha sido la operada mediante el párrafo 989 del artículo 1 de la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007². Dicho precepto establecía inicialmente que: «A los efectos de definir el sistema de autonomía financiera de las Autoridades Portuarias, se autoriza al Gobierno para adoptar, en un plazo de noventa días a contar desde la fecha de entrada en vigor de esta Ley, un reglamento (...) con el objetivo de revisar las normas que regulan las tasas y derechos marítimos desde la Ley de 9 de febrero 1963, n. 82, y sucesivas modificaciones, hasta la Ley de 5 de mayo de 1976, n. 355». Si bien, dicha previsión normativa fue íntegramente sustituida por la Ley de 3 de agosto de 2007, n. 127, en la que se dio una nueva redacción al mencionado párrafo 989 del artículo 1 de la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado para el 2007, siendo su tenor definitivo: «El Gobierno está autorizado para adoptar, hasta el 30 de octubre de 2007, un reglamento (...) dirigido a revisar la materia de las tasas y de los derechos marítimos teniendo en cuenta las siguientes directrices: a) simplificación, con refundición de las tasas y de los procedimientos de cobro; b) refundición de la tasa de amarre y del recargo de amarre, con atribución a las Autoridades Portuarias; c) adecuación gradual del importe de las tasas y de los derechos a la tasa de inflación a partir de la fecha de la última determinación de esta, mediante Decreto del Ministro de Transportes, en convenio con el Ministro de Economía y Hacienda; d) derogación expresa de las normas incompatibles».

El objetivo esta reforma, según se puso de manifiesto en el Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, por el que finalmente se desarrolló el párrafo 989 del artículo 1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2007, era reordenar y racionalizar el sistema de tasas y derechos portuarios vigente, mediante la unificación de alguno de dichos tributos y de los procedimientos de recaudación. Con ello se conseguiría una simplificación de la normativa y una reducción del número de tasas y de derechos portuarios; contribuyendo, así, a una mayor y más eficaz gestión de los puertos y a aumentar su capacidad competitiva.

¹ Conviene aclarar que el legislador italiano utiliza la expresión «tasas y derechos marítimos»; sin embargo, a lo largo de este trabajo, y salvo que se transcriba literalmente algún precepto normativo o alguna cita de un autor italiano, hemos preferido utilizar la expresión «tasas y derechos portuarios», no solo porque es la que habitualmente se utiliza en la mayoría de países europeos –incluido España–, sino porque, además, la consideramos más correcta desde un punto de vista técnico.

² Ley de 27 de diciembre de 2006, n. 296.

Y, en efecto, es posible afirmar que parte de los objetivos perseguidos por el legislador italiano se lograron al reducirse claramente el número de tasas portuarias con la refundición de sus ejemplos más notables; pero ello, desde nuestro punto de vista, a costa de ganar en incertidumbre acerca de la verdadera naturaleza jurídica de alguna de las tasas portuarias más importantes. En realidad, no nos encontramos ante un problema nuevo. Tanto la jurisprudencia como la doctrina italianas ya habían tratado de desentrañar a lo largo de las últimas décadas qué tipo de institución jurídica se escondía bajo el *nomen iuris* de la «tasa portuaria», sin que, como será analizado más adelante, se llegase a una conclusión unánime al respecto. Por tanto, la refundición llevada a cabo no haría más que incidir sobre una cuestión no resuelta.

Nuestras dudas, acerca de la verdadera naturaleza jurídica de ciertas tasas portuarias italianas, se incrementan con otra reforma reciente, en virtud de la cual las Autoridades Portuarias italianas —en adelante APs— tienen la facultad de modificar la cuantía de las mismas con un amplísimo margen de actuación. Y es que, en aras de ganar en competitividad, las APs puedan llegar a establecer el importe de las tasas portuarias en un abanico que va desde el doble de su cuantía hasta la exención total. Medida esta que, en nuestra opinión, y al margen de otras consideraciones sobre su posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, tienen difícil encaje con principios básicos del Derecho tributario que rigen en materia de cuantificación de tasas.

Por tanto, el principal objetivo de este trabajo será averiguar si, a la vista de las últimas modificaciones normativas que, en materia de tasas portuarias, se han llevado a cabo en Italia³, es posible afirmar que el régimen jurídico de alguna de estas figuras se acomoda perfectamente al que es propio de esta especie tributaria o, quizás, se encuentra más próximo al del tributo por antonomasia, el impuesto.

Y para ello comenzaremos por analizar brevemente la gestión y financiación de los puertos sede de APs, porque consideramos que, tras muchas de las reformas en materia de tasas portuarias, se esconde un proceso de cambio en la ordenación de los puertos italianos y, con él, de sus recursos financieros.

En cualquier caso, conviene aclarar que no nos ocuparemos ni de todos aquellos ingresos tributarios relacionados con los puertos que el legislador ha querido acoger bajo el paraguas de «tasa», como por ejemplo, la discutida «tasa sobre estacionamiento de embarcaciones de recreo»⁴;

³ Y ni siquiera nos ocuparemos de todas ellas. Así, por ejemplo, no nos detendremos en lo previsto por el párrafo 984 del artículo 1 de la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007. Dicha norma autoriza a las APs a aplicar una «adicional» sobre tasas, cánones y derechos por la realización de labores de vigilancia y por el suministro de servicios de seguridad previstos en los planes de seguridad portuaria. Con ello, en palabras de VEZZOSO, se estaría permitiendo que las APs exigiesen «derechos adicionales» para hacer frente a los gastos derivados de sus obligaciones de vigilancia y servicios de seguridad; VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali e problematiche connesse», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, 2010, pág. 329. Aunque en nuestra opinión, y al margen de la denominación que le da el legislador, se podría estar configurando una nueva tasa portuaria.

⁴ Dicha tasa fue creada por la Ley de 22 de diciembre de 2011, n. 201, e inicialmente gravaba el estacionamiento de embarcaciones de recreo; pero, posteriormente, y tras varias modificaciones normativas, se convirtió en un impuesto

ni tampoco de otro tipo de ingresos portuarios, como los cánones por las concesiones demaniales marítimas⁵ que, con independencia de su denominación, podrían ser considerados tasas. En realidad, nos centraremos en las figuras que constituyen «las principales y más relevantes especies del género tasas y derechos marítimos»⁶ en Italia, es decir, de la tasa estatal, de la tasa portuaria y de la tasa de amarre. Figuras, todas ellas, que han estado en el punto de mira del legislador en los últimos años y que han provocado gran inseguridad jurídica a los usuarios de los puertos italianos.

II. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA GESTIÓN DE LOS PUERTOS EN ITALIA. LAS TASAS PORTUARIAS COMO FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LAS AUTORIDADES PORTUARIAS

La aplicación del ordenamiento comunitario, y en particular de las libertades comunitarias, supuso una profunda transformación en el modelo de gestión de los puertos italianos⁷. De modo que se pasó de un sistema monopolístico (en el que las distintas operaciones o servicios desarrollados con mercancías en el interior del puerto eran directamente prestados por determinados Entes Portuarios –a menudo, junto a las Autoridades marítimas–⁸) a otro en el que el puerto se convirtió en un «mercado», en el que dichas operaciones y servicios venían, respectivamente, requeridos y ofertados según las reglas de la economía de mercado⁹.

que grava la posesión de embarcaciones de recreo de más de 10 metros de eslora. Para un análisis más profundo de este tributo véase, GIORGI, M. y URICCHIO, A. F.: *La tassazione delle attività marittime. Diritto tributario del mare*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2013, págs. 231 y ss.

⁵ Sobre la discutida naturaleza jurídica del canon entre la doctrina italiana, véase: BASILAVECCHIA, M.: «Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime», en VV. AA.: *Regioni e demanio marittimo*, Giuffrè, Milán, 1999, págs. 47 y ss.; DEL FEDERICO, L.: *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000, págs. 265 y ss.

⁶ Así se pone de manifiesto en el Dictamen n. 998/2009 del Consejo de Estado italiano. En dicho Dictamen se indica que, de 208 millones de euros de ingresos derivados del conjunto de tasas portuarias italianas, 206, 4 millones proceden de las tasas de amarre, estatal y portuaria.

⁷ Al respecto, CARBONE, S. M.; CELLE, P. y LÓPEZ DE GONZALO, M.: *Il diritto marittimo. Attraverso i casi e le clausole contrattuali*, 4.ª ed., Giappichelli editore, Torino, 2011, págs. 131 y ss.; SPASIANO, M. R.: «Spunti di riflessione in ordine alla natura giuridica e all'autonomia dell'autorità portuale», en *Foro Amministrativo*, núm. 9, 2007, págs. 2.965 y ss.

⁸ Este sistema de gestión, por otra parte, puso en evidencia la escasa competitividad de los puertos italianos; CARBONE, S. M.; CELLE, P. y LÓPEZ DE GONZALO, M.: *Il diritto marittimo...*, *op. cit.*, pág. 139.

⁹ La legislación portuaria de los años 90 tenía como objetivo abrir los tres mercados de mercancías localizados en el interior de los puertos: el relativo a las operaciones portuarias, el suministro temporal de mano de obra y los servicios técnico-náuticos subordinados a la navegación; MARESCA, D.: *La disciplina giuridica delle infrastrutture portuali*, Giappichelli editore, Torino, 2012, pág. XIII. Si bien, y por lo que respecta a las operaciones portuarias, la doctrina ha distinguido: entre el mercado de los operadores terminalistas, esto es, sujetos que desarrollan las operaciones portuarias –carga, descarga, depósito y manipulación de mercancías, etc.– mediante equipos o superestructuras fijas, así como, muelles o áreas demaniales sobre los que se les ha otorgado una concesión en exclusiva; y el mercado de los servicios portuarios –relativos a concretos segmentos del ciclo de las operaciones portuarias–, que se prestan a

En este sentido, se ha afirmado que la principal innovación de la Ley de 28 de enero de 1994, n. 84, de reordenación de la legislación en materia portuaria¹⁰—en adelante Ley 84/1994—, fue la de separar la actividad de gestión administrativa de las zonas portuarias del ejercicio de actividades empresariales, con la finalidad de lograr una mayor eficiencia y relanzamiento de los puertos italianos¹¹. Ello provocó la desaparición tanto de determinados entes públicos económicos existentes en los puertos históricos italianos (Consortios, Entes autónomos, etc.) como la de las denominadas «Empresas de equipos mecánicos y almacenes»¹², surgiendo, en los principales puertos¹³,

favor del terminalista o de los usuarios del puerto por parte de empresas portuarias autorizadas para ello, y que, sin embargo, no necesitan disponer de instalaciones fijas en muelles; CARBONE, S. M.; CELLE, P. y LÓPEZ DE GONZALO, M.: *Il diritto marittimo...*, op. cit., pág. 134.

- ¹⁰ Para un análisis del contenido de dicha norma, véase: BERLIGIERI, F.: «Nota sulla legge 28 gennaio 1994, n.84», en *Diritto marittimo*, 1994, págs. 238 y ss.; CARBONE, S. M. y MUNARI, F.: «Gli effetti del diritto comunitario sulla riforma portuale in Italia. Risultati e prospettive», en *Diritto marittimo*, 1994, págs. 3 y ss.

Debemos señalar que esta norma ha sido objeto de múltiples modificaciones, como por ejemplo, las operadas por la Ley núm. 472, de 7 de diciembre de 1999, o la Ley núm. 186, de 30 de junio de 2000. Sin embargo, desde hace tiempo se pretende hacer una reforma más profunda, y en este sentido hay que citar la Propuesta de Ley C.5453, aprobada por el Senado italiano en septiembre de 2012, pero cuyo *iter* parlamentario se vio interrumpido por la conclusión de la Legislatura. Dicha reforma ha sido retomada por el Proyecto de Ley S.370, en el que se prevé una revisión completa de la Ley 84/1994, teniendo en cuenta las siguientes directrices principales: revisión del reparto de competencias entre el Estado y las Regiones, a la luz del nuevo Título V de la Constitución italiana, con la consiguiente revisión de la clasificación de los puertos y de los requisitos para la creación de APs; revisión del procedimiento de adopción del Plan regulador portuario; realización de algunas modificaciones en la organización de las APs; intervención en materia de concesiones por parte de las APs; modificación de las fuentes de financiación de las APs.

- ¹¹ CARBONE, S. M.; CELLE, P. y LÓPEZ DE GONZALO, M.: *Il diritto marittimo...*, op. cit., pág. 134; MARESCA, D.: *La disciplina giuridica...*, op. cit., pág. 2.

- ¹² Las «Empresas de equipos mecánicos y almacenes», dotadas de personalidad jurídica pública y sometidas a vigilancia del Ministerio de la Marina Mercante, habían sido creadas por la Ley de 9 de octubre de 1967, n. 961, y estaban presentes en ciertos puertos (Ancona, Livorno, Cagliari, La Spezia, Messina y Savona). Dichas «Empresas» tenían originariamente la función de gestionar, bajo la observancia de las leyes y reglamentos aduaneros, los equipos mecánicos de carga y descarga, los almacenes, las áreas de depósito y los demás bienes destinados al tráfico de mercancías.

Posteriormente, y mediante la Ley de 10 de octubre de 1974, n. 494, dichas «Empresas» fueron autorizadas a prestar otros servicios comerciales relacionados con los puertos, a asumir la gestión de equipos e instalaciones que no fuesen propiedad del Estado, así como, previa autorización administrativa, a extender las obligaciones que tenían asignadas a otros puertos que formasen parte de la circunscripción territorial de la Capitanería del Puerto en las que tuviesen sede.

- ¹³ El artículo 4.1 de la Ley 84/1994 clasifica los puertos marítimos nacionales, de acuerdo con las siguientes categorías y clases. En la Categoría I se sitúan los puertos, o específicas áreas portuarias, destinadas a la defensa militar y a la seguridad del Estado. Mientras que la Categoría II comprende hasta tres clases distintas: la clase I, que se corresponde con los puertos, o específicas áreas portuarias, de relevancia económica internacional; la clase II, que es la relativa a los puertos, o específicas áreas portuarias, de relevancia económica nacional; y, por fin, la clase III, que se refiere a los puertos, o específicas áreas portuarias, de relevancia económica regional o interregional.

En todo caso, como especifica el artículo 4.1-bis de la Ley 84/1994, los puertos sede de APs pertenecerán a una de las dos primeras clases de la Categoría II, esto es, puertos o áreas portuarias de relevancia económica nacional o internacional.

En la actualidad hay más de una veintena de puertos sede de APs, entre los que se encuentran: Génova, Nápoles, Palermo, Venecia, Cagliari, Catania, etc. Aunque desde hace tiempo se pretende su reducción, siendo este uno de los objetivos que persigue el Proyecto de Ley S.370 por el que se trata de reformar la Ley 84/1994.

las APs¹⁴, como entes de Derecho público¹⁵, dotadas de autonomía administrativa, financiera y presupuestaria, si bien sometidas a vigilancia del Gobierno, y en particular del Ministerio de Transportes, así como al control del Tribunal de Cuentas.

A partir de ese momento, las APs tendrán únicamente potestades de programación, dirección, coordinación, promoción y control de las operaciones portuarias –carga, descarga, trasbordo, depósito y manipulación de mercancías o de otro material– y, en general, de la administración del puerto, no pudiendo ejercitar, ni directamente, ni indirectamente mediante la participación en una sociedad, dichas operaciones, ni otras actividades complementarias o accesorias relacionadas con ellas. En consecuencia, las operaciones y las prestaciones de servicios de las operaciones portuarias quedarían así reservadas a empresas privadas, que operarían en régimen de libre concurrencia y a las cuales se les suele otorgar una autorización para que puedan prestar las distintas operaciones portuarias. Por tanto, se eleva a categoría de principio general la libertad de acceso en la prestación de las operaciones portuarias, transformándose el anterior sistema de monopolio en uno de libre concurrencia.

Entre las múltiples funciones que tienen atribuidas las APs¹⁶, además de las que desarrollan en relación con las operaciones portuarias, destaca la de prestar a título oneroso algunos servicios de interés general, no coincidentes ni estrictamente relacionados con dichas operaciones,

¹⁴ Si bien, en la actualidad, asistimos en buena parte de los puertos italianos a la coexistencia de dos autoridades públicas: las Autoridades Marítimas y las APs. Las primeras constituyen la Administración ministerial periférica que, en los puertos en los que no existan APs, ejercitan en vía exclusiva todas las funciones administrativas y de vigilancia propias de la Administración estatal, incluidas las prestaciones de servicios de interés general desarrolladas en el interior de los puertos. Sin embargo, en los puertos en que se hayan constituido APs, las Autoridades marítimas solo tendrán asignadas «funciones de policía y de seguridad», así como el «resto de funciones administrativas» que no se hayan atribuido a las APs. Esta última previsión normativa provoca que existan «zonas grises» en las que las competencias de las APs y las de las Autoridades Marítimas se solapan y respecto de las cuales surgen, por tanto, problemas interpretativos. Acerca del conflicto de competencias entre Aps y Autoridades marítimas: STEFANINI, E.: «Il riparto di competenze tra autorità marittime ed autorità portuali», en *Quaderni Regionali. Rivista quadrimestrale di Studi e Documentazione*, n. 3, 2009, págs. 1.035-1.053; SPASIANO, M. R.: «Spunti di riflessione...» *op. cit.*, pág. 2.967.

¹⁵ Sobre la discutida naturaleza jurídica –comercial o no– de las APs, véanse: MARCO, C.: «Il controverso inquadramento giuridico delle Autorità Portuali», en *Foro Amministrativo*, núm. 9, 2011, págs. 2.923 y ss. y SPASIANO, M. R.: «Spunti di riflessione...», *op. cit.*, págs. 2.965 y ss. Y sobre las repercusiones que dicha distinción tiene desde un punto de vista impositivo, TUNDO, F.: «Il regime tributario delle Autorità Portuali», en *Rivista Diritto Tributario*, núm. 6, 2011, págs. 681 y ss.

¹⁶ Concretamente, el artículo 6.1 de la Ley 84/1994 confía a las APs tres tipos de funciones: a) dirección, programación, coordinación, promoción y control de las operaciones portuarias y de otras actividades comerciales e industriales desarrolladas en los puertos, con poderes de regulación, incluso en relación a la seguridad respecto a riesgos de accidentes relacionados con tales actividades y a las condiciones de higiene en el trabajo; b) mantenimiento ordinario y extraordinario de las partes comunes en el ámbito portuario, incluido el mantenimiento de los fondos; c) actividades dirigidas a suministrar a título oneroso a los usuarios portuarios algunos servicios de interés general, no coincidentes ni estrictamente relacionados con las operaciones portuarias, que se indicarán mediante Decreto del Ministerio de Transportes. Pero a lo largo de la Ley 84/1994 también se recogen otro tipo de funciones que se atribuyen a las APs, como por ejemplo, otorgar concesiones para el uso de bienes demaniales portuarios, etc.

que, inicialmente, se concretaron mediante dos Decretos del Ministerio de Transportes –de 14 de noviembre de 1994 y 4 de abril de 1996–, y entre los que se encontrarían¹⁷: el servicio de iluminación –que comprendería la gestión y mantenimiento de las instalaciones de iluminación, así como la distribución de energía eléctrica a los concesionarios, a los usuarios portuarios y a las embarcaciones–; limpieza y recogida de residuos¹⁸ –que incluye además la desratización, desinfección, gestión de la red de alcantarillado y limpieza y descontaminación de los espejos de agua portuarios–; servicio de aguas; mantenimiento y reparación de bienes, instalaciones, sistemas técnicos y mecanismos propios, cedidos en concesión o utilizados por sujetos que operan en los puertos; estaciones marítimas de pasajeros; redes informáticas y telemáticas; gestión de servicios comunes al sector industrial o comercial de los puertos –que incluiría la gestión de áreas y estructuras comunes como aparcamientos, zonas de atraque, diques secos–; y, por último, el servicio ferroviario en el puerto.

Y dado que las APs tienen reconocida autonomía financiera y presupuestaria para hacer frente a las funciones que le son propias, actualmente cuentan, entre otros, con los siguientes recursos: cánones por concesión de las áreas demaniales¹⁹ y de los muelles comprendidos en el ámbito portuario, así como beneficios por la autorización del ejercicio de operaciones portuarias; beneficios derivados de la cesión de determinadas instalaciones; la recaudación de la nueva tasa portuaria²⁰ y de la tasa de amarre; contribuciones de las regiones, de los entes locales y de otros entes u organismos públicos, etc.

Sin embargo, la doctrina coincide en afirmar que una de las mayores reivindicaciones de las APs italianas en los últimos años ha sido la de conseguir una adecuada autonomía financiera²¹, esto es, la posibilidad de disponer de recursos propios o de obtenerlos en el mercado, en la medida necesaria para poder hacer frente, además de a sus obligaciones institucionales ordinarias,

¹⁷ De todas formas, es necesario señalar no solo que la regulación prevista en la Ley 84/1994 para algunos de los servicios que se acaban de mencionar –por ejemplo, el de iluminación o el de recogida de residuos– se ha visto modificada posteriormente en virtud de normativa comunitaria; sino que, además, dichos servicios no constituyen un *numerus clausus*, al prestarse otros servicios en los puertos que también merecen la calificación de interés general, como el servicio contra incendio, y que no aparecen expresamente contemplados en los mencionados Decretos. En este sentido, CARBONE, S. M.; CELLE, P. y LÓPEZ DE GONZALO, M.: *Il diritto marittimo...*, op. cit., pág. 170.

¹⁸ Al respecto, LIARDO, A.: «L'applicazione della Tarsu all'interno dei porti turistici e delle aree soggette all'autorità portuale», en *Il Diritto dei trasporti*, 2010, págs. 760 y ss.; VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», op. cit., págs. 511 y ss.

¹⁹ En Italia, la doctrina y jurisprudencia mayoritarias consideran que los cánones demaniales, en la medida en que se exigen por el mero disfrute de un bien, deben ser encuadrados entre las prestaciones patrimoniales de naturaleza extratributaria. Sin embargo, hay una tesis minoritaria que, teniendo en cuenta las connotaciones de Derecho público de los cánones, los asimila a las tasas; DEL FEDERICO, L.: *Tasse...*, op. cit., pág. 266.

²⁰ Tasa que, como será analizada más adelante, nace de la refundición de la tasa estatal y de la tasa portuaria (véase epígrafe IV.1 de este trabajo).

²¹ CELLERINO, C.: «Spazi di attività operativa dell'Autorità portuale e autonomia finanziaria», en *Il Diritto marittimo*, 2007, págs. 894 y ss.

a las inversiones para el mantenimiento y normal desarrollo de las infraestructuras portuarias²². El legislador italiano ha tratado de dar respuesta a esas reivindicaciones, por un lado, creando recursos financieros especiales para la realización de obras portuarias²³; y, por otro lado, acometiendo importantes reformas en materia de tasas portuarias, que analizaremos a continuación.

III EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LAS TASAS PORTUARIAS ITALIANAS

Para comprender en todo su alcance las últimas reformas en materia de tasas portuarias italianas es necesario, aunque sea de forma breve²⁴, hacer un repaso por el sistema vigente hasta la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para el año 2007 –Ley de 27 de diciembre de 2006, n. 296–; norma que, como ya hemos avanzado, introdujo cambios relevantes en este ámbito. Hasta ese momento, las principales tasas portuarias que se exigían en Italia²⁵ eran:

- a) Una tasa de amarre, para las naves que realizasen operaciones comerciales en un puerto, rada o ribera del Estado, y que se determinaba en función del tonelaje neto de la embarcación.
- b) Un recargo de amarre para las mercancías en cubierta, que se aplicaba a las naves de tonelaje superior a 350 toneladas, y que tenía en cuenta el tonelaje neto.
- c) Una tasa adicional de amarre en los puertos de Génova, Venecia y Nápoles, en la que también se tomaba como referencia el tonelaje neto.
- d) Una tasa, denominada estatal, sobre mercancías cargadas y descargadas en todos los puertos, radas y riberas del Estado, y que se determinaba según las toneladas métricas

²² Indica VEZZOSO que ha de subrayarse el término «normal», porque es evidente que las inversiones portuarias de mayor relieve –como, por ejemplo, la realización de grandes obras de defensa o la creación de nuevos espacios o instalaciones portuarias mediante desmantelamiento– pueden ser de tal entidad que hagan imposible su realización con recursos ordinarios; VEZZOSO, G.: «Le occasioni mancate di una proposta di riforma portuale», en *Diritto marittimo*, 2010, pág. 455.

²³ El artículo 14 del Decreto Ley de 22 de junio de 2012, n. 83, convertido en Ley de 7 de agosto de 2012, n. 134, introdujo el artículo 18 bis en la Ley 84/1994, que lleva por título «Autonomía financiera de las APs y financiación para la realización de obras en los puertos». A través de dicho artículo 18 bis, y entre otras medidas, se crea un fondo para la realización de intervenciones de adecuación de los puertos, con la finalidad específica de facilitar la ejecución de obras previstas en los instrumentos de planificación, así como potenciar la red de servicios y de conexiones portuarias. Dicho fondo se nutre del 1% de la recaudación del IVA por importación de mercancías introducidas a través de los puertos, con un límite máximo anual equivalente a 70 millones de euros –dicho límite fue elevado a 90 millones de euros por el artículo 22.3, del Decreto Ley de 21 de junio de 2013, n. 69, convertido, con modificaciones, por la Ley de 9 agosto de 2013, n. 98–.

²⁴ Para un exhaustivo análisis de la evolución legislativa de las tasas portuarias, véase en: VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, págs. 323 y ss.

²⁵ Había otras figuras menores, como un derecho sustitutivo de la tasa de amarre para cruceros turísticos, una tasa de amarre para los remolcadores, etc. Al respecto, GIORGI, M. y URICCHIO, A. F.: *La tassazione...*, *op. cit.*, págs. 245 y ss.

de mercancías desembarcadas. Dicha tasa, en sus orígenes, se exigió solo en el caso de mercancías importadas, ampliándose posteriormente a todo tipo de mercancías.

- e) Una tasa, denominada portuaria, sobre mercancías cargadas y descargadas que, inicialmente, solo se exigió en determinados puertos²⁶; pero que, progresivamente, se fue extendiendo a todos los puertos italianos²⁷.
- f) Una tasa sobre pasajeros que se aplicaba teniendo en cuenta el origen, el destino y la clase de pasajeros, y que solo se exigía en algunos puertos.
- g) Una tasa sobre los vagones ferroviarios y sobre los vehículos.

Dichas tasas se regularon, originariamente, por la Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82; aunque, a lo largo de los años, esta norma sufrió múltiples modificaciones²⁸.

En ocasiones, las reformas derivaron del Derecho comunitario, al verse obligado el legislador italiano a eliminar de la tasa estatal cualquier tipo de discriminación entre las mercancías procedentes de otros Estados y las nacionales²⁹; ya que, como puso de manifiesto el TJCE³⁰, la tasa estatal se aplicaba únicamente sobre las mercancías importadas y no sobre las nacionales, generándose así una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que era contraria al Derecho comunitario.

Aunque uno de los aspectos que más cambios sufrió a lo largo de los años está directamente relacionado con las necesidades de financiación de los Entes portuarios y, por tanto, con el reparto de la recaudación obtenida por las tasas entre estos y el Estado italiano. Y así por, ejemplo, la tasa de amarre se atribuyó hasta en un 80% a los Entes Portuarios –Entes Puerto y «Empresas de equipos

²⁶ Conforme al artículo 33 de la Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82, y al reglamento de desarrollo, aprobado mediante Decreto del Presidente de la República de 30 de agosto de 1966, la tasa portuaria solo se exigía en los puertos de Génova, Venecia, Nápoles, Livorno, Civitavecchia, Trieste, Savona, Vado Liguria y Brindisi.

²⁷ Primero se extendió a los puertos en los que operaban Entes portuarios o «Empresas de equipos mecánicos» –Ley de 5 de mayo de 1976, n. 355–, y a partir de la Ley 84/1994 se aplicó en todos los puertos italianos, con independencia de que en ellos estuviera presente o no una AP; ya que en el caso de que no existiese una AP, la recaudación de la tasa se destinaria al Estado. De este modo, en opinión de VEZZOSO, no solo se confirmaría el objetivo prioritario de la tasa portuaria de dotar a las APs de medios financieros adecuados; sino que, además, se aseguraba también a los puertos menores –gestionados por Autoridades marítimas– financiación por los servicios prestados a los usuarios; VEZZOSO, G.: «La tassa portuale al vaglio della Corte Costituzionale», en *Il Diritto marittimo*, 2009, pág. 718.

²⁸ Aquí seguimos a MELIS, G.: «Considerazioni in tema di tasse e diritti marittimi a seguito dell’emanazione del D.P.R. 28 maggio 2009 n. 107 in attuazione della delega di cui all’art. 1, comma 989, l. n. 296 del 2006», en *Rivista del Diritto della Navigazione*, vol. XL, núm. 1, 2011, págs. 98 y ss. y a VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, pág. 323.

²⁹ La Ley de 16 de abril de 1974, n. 117, sustituyó la tasa estatal sobre las mercancías provenientes del extranjero, creada por Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82, por la tasa estatal sobre mercancías desembarcadas y embarcadas en todos los puertos.

³⁰ Al respecto, STJUE, de 10 de octubre de 1973, C-34/73.

mecánicos»—, correspondiendo el resto al Estado, hasta que entró en vigor la Ley 84/1994. A partir de ese momento, el 100% de la recaudación obtenida por esa tasa se destinó, provisionalmente, a los Presupuestos Generales del Estado italiano; ya que, con cargo a ellos, se hacía frente a determinados gastos de inversión contraídos por las APs. Sin embargo, esta situación —que VEZZOSO³¹ calificó de anómala, al colocar a los puertos italianos en una posición de desventaja respecto de otros puertos comunitarios, los cuales percibían directamente los distintos tipos de ingresos derivados de la utilización de estructuras portuarias— se corrigió con la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para el año 2007. Dicha norma se hizo eco de la reivindicación que las APs venían haciendo desde hacía tiempo y, con el fin de «asegurar la autonomía financiera y la autofinanciación de las actividades y racionalización del gasto» de las APs, les atribuyó, entre otras medidas, la totalidad de la recaudación de la tasa de amarre. Algo semejante sucedió con las tasas estatal y portuaria, aunque en el caso de esta última ya se destinaba a las APs el 100% de su recaudación a partir del año 2005.

IV. ALGUNAS REFORMAS NORMATIVAS RECIENTES EN MATERIA DE TASAS PORTUARIAS

1. LA REFUNDICIÓN DE CIERTAS TASAS

El Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, por el que finalmente se desarrolló el párrafo 989 del artículo 1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para el 2007, introdujo importantes cambios en la regulación de las tasas portuarias en Italia.

En primer lugar ordenó una doble refundición de tasas: por un lado, unió la tasa de amarre con el recargo de amarre, creando la nueva tasa de amarre; y, por otro, refundió la tasa estatal con la tasa portuaria, generando la nueva tasa portuaria. Al mismo tiempo, delimitó el ámbito territorial de aplicación de las nuevas tasas.

También contempló ciertas disposiciones en materia de procedimientos de recaudación de los nuevos tributos. Concretamente, y entre otros aspectos, la nueva regulación autorizó el pago de las tasas mediante transferencia bancaria o postal³².

Asimismo se dispuso el incremento del importe de las tasas y derechos portuarios mediante la aplicación de un porcentaje de la tasa de inflación³³.

³¹ VEZZOSO, G.: «Le occasioni mancate...», *op. cit.*, pág. 455.

³² MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, págs. 110 y ss.

³³ Esta modificación generó grandes críticas por parte de distintas organizaciones implicadas. Así, la Confederación General Italiana de Transportes y Logística (Confetra) afirmó que se trataba de un elevadísimo incremento de las tasas portuarias, que no se justificaba; sobre todo en un periodo de crisis económica como el que se estaba viviendo y que había conllevado una caída de la actividad portuaria. Véase la Circular 135/2009 de esta Confederación.

Y, por último, se proclamó la derogación de aquellas normas previas que fuesen incompatibles con la nueva normativa, manteniéndose las reducciones y exenciones ya previstas, así como las disposiciones relativas a ingresos distintos de los regulados en dicha norma y la normativa especial prevista para el puerto franco de Trieste.

De todas las medidas señaladas, nos interesa analizar, de forma especial, la refundición de tasas, y en particular la que se produjo entre la tasa estatal y la tasa portuaria.

La unión de la tasa de amarre con el recargo de amarre no merece mayores comentarios. Es obvio que responde al objetivo general de simplificar y racionalizar la normativa en materia de tasas y derechos marítimos. Téngase en cuenta que el recargo de amarre, según disponía el artículo 17 de la Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82, resultaba de aplicación en el supuesto de naves de tonelaje neto superior a 350 toneladas, provenientes del, o dirigidas al, extranjero, que tuviesen mercancías en cubierta, o en superestructuras, cuyo tonelaje no estuviese comprendido en el tonelaje neto. Y dicha regulación fue directamente recogida por el artículo 1.2 del Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107.

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, resulta mucho más difícil de justificar la refundición de la tasa estatal y de la tasa portuaria en la nueva tasa portuaria. En opinión de MELIS³⁴, las razones que, en principio, podrían amparar dicha unificación, serían: por un lado, que, a partir de la Ley de 16 de abril de 1974, n. 117, la tasa estatal había homogeneizado las mercancías gravadas, abarcando tanto a las nacionales como a las extranjeras; por otro lado, que la Ley 84/1994 había extendido la aplicación de la tasa portuaria a todos los puertos; y, por último, que la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para el año 2007 había aproximado los dos tributos desde el punto de vista de la recaudación, al ordenar que el destinatario de los ingresos correspondientes a la tasa estatal fuesen las APs.

Incluso algún autor ya había afirmado, con carácter previo, que, ontológicamente, la tasa portuaria no difería de la tasa estatal; constituyendo, como mucho, un subtipo de esta como consecuencia de la devolución de la totalidad, o de una parte, de las sumas recaudadas a los respecti-

De ahí que, el artículo 5. 7-undecies del Decreto Ley italiano de 30 de diciembre de 2009, n. 194, amparándose en la finalidad de afrontar la crisis de competitividad de los puertos nacionales, dispusiera que la adecuación gradual del importe de las tasas y de los derechos a la tasa de inflación—prevista en el Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107—se empezase a aplicar a partir del 1 de enero de 2012. Produciéndose, de nuevo, una prórroga en la aplicación de esta medida hasta 1 de enero de 2013, mediante el artículo 11 del Decreto Ley de 29 de diciembre de 2011, n. 216.

Por su parte, en la Circular 10/2013 de Confetra se pone de manifiesto que la tasa de amarre y la nueva tasa portuaria aumentarán, por efecto de esta medida, un 29,4 % en el año 2013 y en el 2014 un 15 %. Ello supone, por ejemplo, que en una nave porta-containers de 100.000 toneladas de tonelaje neto (unos 8.000 containers), la tasa de amarre mensual pase de 72.000 euros a 93.000 euros en 2013 y a 104.000 euros en 2014. Aunque, en esta misma Circular, se advierte que el aumento puede verse atenuado por la posibilidad que tienen las APs de disminuir hasta la exención total el importe de las tasas—aspecto este que será analizado más adelante, véase subepígrafe 2 de este epígrafe—.

³⁴ MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 102.

vos entes portuarios por cumplimiento de sus obligaciones institucionales³⁵. Además, VEZZOSO³⁶ reconoce que había una cierta tendencia a confundir ambas tasas no solo por las continuas y equívocas modificaciones legislativas de las que fueron objeto a lo largo de los años, sino también por razones terminológicas³⁷.

Pero ha sido el Tribunal de Casación italiano quien, utilizando variados criterios y a través de distintos pronunciamientos, más esfuerzos ha hecho por diferenciar, con mayor o menor acierto, ambos tributos³⁸.

Y así, por ejemplo, dicho Tribunal concluyó que la tasa estatal se exigía en todo tipo de desembarco por la prestación de servicios de policía marítima de los que se hacía cargo el Estado; mientras que la tasa portuaria era aplicable solo en las áreas portuarias para hacer frente a los gastos que afrontaban los puertos para resultar eficientes³⁹. Al mismo tiempo, el Tribunal de Casación italiano no atribuyó ningún alcance innovador a la Ley 84/1994 y consideró que la tasa portuaria no debía exigirse en aquellas instalaciones portuarias que fuesen sufragadas por el contribuyente, al estar ya obligado a pagar una contraprestación por el uso de las zonas demaniales⁴⁰.

Sin embargo, en otras sentencias de este mismo Tribunal, se afirma que la Ley 84/1994 incorpora novedades en relación al concepto de puerto, de modo que se incluirían en él tanto los «puertos marítimos nacionales» como las «áreas portuarias», siempre que, en este último caso, fuesen declaradas como tales por el Ministerio competente⁴¹. De esta manera, el Tribunal de Casación italiano también ha tratado de diferenciar la tasa portuaria y la estatal teniendo en cuenta su ámbito de aplicación: el objeto de la primera estaría constituido por las mercancías cargadas y

³⁵ CALIENDO, C.: «Tasse marittime», en *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, Milano, 1992, pág. 36.

³⁶ VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, pág. 324.

³⁷ Advértase que la Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82, dedicó su Título II a las «Tasas sobre mercancías y sobre pasaje-ros», regulando en su Sección I, la «Tasa estatal sobre las mercancías procedentes del extranjero» –que posteriormente se extendería a todo tipo de mercancías–; y, en su Sección II, la «Tasa sobre las mercancías desembarcadas, embarcadas y en tránsito» que se exigía solo en algunos puertos, si bien, progresivamente, se extendió a todos los puertos.

³⁸ Aunque también es posible identificar otras resoluciones judiciales de este mismo Tribunal en las que la distinción no es tan clara. En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Casación de 7 de marzo de 2012, n. 3.528, reconoce que la tasa estatal «estaría relacionada con una manifestación de capacidad económica que se pone de manifiesto en la utilización de las zonas portuarias»; mientras que la tasa portuaria «no tendría naturaleza de contraprestación respecto de la actividad de la AP, constituyendo una contribución (que se añade a la tasa estatal) del sistema tributario, mediante la cual, el contribuyente que posea una capacidad económica que se manifieste específicamente en la utilización de la zona portuaria, está llamado a contribuir, de manera directa e inmediata, al mantenimiento de las funciones públicas de interés general que son desarrolladas por las APs para el funcionamiento de dichas áreas». VEZZOSO ha sido particularmente crítico con este pronunciamiento, porque considera que es discutible calificar de contribución a la tasa portuaria; VEZZOSO, G.: «Sulla debenza della tassa portuale nei cosiddetti "porti estesi"», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, 2013, pág. 372.

³⁹ Sentencia del Tribunal de Casación italiano, de 27 de noviembre de 1999, n. 13.245.

⁴⁰ Sentencia del Tribunal de Casación italiano, de 5 de octubre de 2005, n. 19.400.

⁴¹ Sentencias del Tribunal de Casación italiano, de 1 de febrero de 2005, n. 1.961, y de 31 de marzo de 2006, n. 7.651.

descargadas exclusivamente en un puerto; mientras que el objeto de la tasa estatal haría referencia a la manipulación de mercancías en cualquier punto de la costa, rada o ribera –entre los que se podrían incluir los puertos–⁴².

El Tribunal de Casación italiano da un paso más en su tarea de diferenciar ambas figuras, al estimar que con la denominada «tasa estatal» se grava la capacidad económica derivada de la posesión de mercancías que se pone de manifiesto mediante su manipulación; por lo que realmente debería de considerarse como un mero impuesto indirecto. Mientras que la portuaria es un tipo de tasa que, en todo caso, no está relacionada con una prestación específica o exactamente determinable, sino con «una manifestación de capacidad económica que se pone de manifiesto en la utilización de la zona portuaria»⁴³; y que, además, se añadiría a la tasa estatal.

Por su parte, el Dictamen consultivo n. 998/2009 del Consejo de Estado italiano, al pronunciarse sobre el Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107 –antes de que fuera finalmente aprobado–, reconoce que la distinción entre la tasa de amarre, la tasa estatal y la tasa portuaria se basa principalmente en los diferentes parámetros de cuantificación de las mismas, así como en el diferente objeto al que el gravamen se vincula. Para, a continuación, señalar que la tasa de amarre y el recargo de amarre para las mercancías que se encuentran en cubierta se calculan teniendo en cuenta el tonelaje neto; mientras que en el caso de la tasa estatal y la tasa portuaria, el importe se determina a partir de las toneladas métricas de mercancía objeto de las operaciones de carga y descarga. Es decir, para el Consejo de Estado, la distinción entre ambas tasas se basaría en la distinta cuantificación de la base imponible, sin tener en cuenta la coincidencia o no de sus hechos imponibles.

E insiste el Consejo de Estado en que «es útil subrayar nuevamente que la tasa y el recargo de amarre, por un lado, y la tasa estatal y la tasa portuaria, por otra, son, respectivamente afines desde un punto de vista ontológico, en la medida en que las primeras son medidas según el tonelaje neto de la nave (es decir, teniendo en cuenta su capacidad en términos de espacio volumétrico comercialmente útil); y las segundas son medidas, en cambio, según las toneladas métricas de mercancías embarcadas y desembarcadas». Incluso el tipo de gravamen propuesto para la nueva tasa portuaria, según se pone de manifiesto en el Dictamen del Consejo de Estado, es el resultado de sumar los dos tipos de gravamen correspondientes, hasta ese momento, a la tasa estatal y a la tasa portuaria; asumiendo, así, la perfecta coincidencia de los dos tributos por lo que respecta a la base imponible considerada en su conjunto⁴⁴.

⁴² Sentencias del Tribunal de Casación italiano de 31 de marzo de 2006, n. 7.651 y de 2 de marzo de 2007, n. 4.920.

⁴³ Sentencia del Tribunal de Casación italiano de 13 de enero de 2006, n. 6.357. A VEZZOSO, este intento por diferenciar ambas figuras no le convence; porque no puede considerarse que el hecho imponible de la tasa estatal sea la capacidad económica derivada de la posesión de mercancías, sino que es mucho más razonable identificarlo con la utilización de las infraestructuras portuarias; VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, pág. 328.

⁴⁴ De este modo, y en opinión de MELIS, parece reconocerse que la tasa portuaria tendría un ámbito de aplicación idéntico al de la tasa estatal; MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 106.

Por tales razones, prosigue el Consejo de Estado, resulta coherente que se unifiquen la tasa de amarre y el recargo de amarre, por un lado, y la tasa estatal y la tasa de portuaria, por otro. Lo que supondría una notable agilización del sistema tributario portuario y respondería, además, a un criterio de simplificación; porque, con la refundición de las mencionadas tasas en solo dos tipos homogéneos de gravámenes, se produciría su «canalización» a través de dos tipos de procedimientos de liquidación y recaudación de los tributos.

Pero, en nuestra opinión, solo cabría considerar legítima la refundición de la tasa portuaria y la estatal, desde un punto de vista sustantivo, si se llegase a la conclusión de que sus hechos imponible coinciden, y ello con independencia de que compartan o no bases imponibles⁴⁵.

Además, y en contra de lo afirmado por el Consejo de Estado italiano, ni siquiera las bases imponibles de ambas tasas tendrían por qué ser, en la práctica, claramente coincidentes: ya que, según disponía el artículo 2 del Decreto Ley de 28 de febrero de 1974, n. 47⁴⁶, la cuantía de la tasa estatal debía ser determinada por cada puerto «teniendo en cuenta la naturaleza de las mercancías y el coste medio de la gestión de los servicios»; y en el caso de la tasa portuaria, la Ley de 5 de mayo de 1976, n. 355, estableció que dicha tasa debía cuantificarse con los mismos criterios que la tasa estatal, por tanto, «teniendo en cuenta la naturaleza de las mercancías y el coste medio de la gestión de los servicios». Sin embargo, como reconoce VEZZOSO, estas normas nunca se aplicaron de modo riguroso al considerarse únicamente el tipo de mercancías, obviando el coste medio de la gestión de los servicios prestados por las distintas entidades portuarias⁴⁷. Cabe señalar, de hecho, que según dispone el artículo 2 del Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, por el que se crea la nueva tasa portuaria, esta se determinaría según las toneladas de mercancía teniendo en cuenta solamente la naturaleza de las mercancías y el tipo de tráfico portuario⁴⁸; abandonando, así, toda referencia al coste medio de la gestión de los servicios para determinar la base imponible de la tasa.

⁴⁵ MELIS considera que, al producirse la refundición de ambas tasas, los tributos originarios quedarían completamente «desnaturalizados», englobándose la antigua tasa portuaria en la más amplia *ratio* de la tasa estatal. Y en este sentido, MELIS se refiere a una Sentencia del Tribunal Constitucional italiano –STC 335/2008– que declaró la inconstitucionalidad de la tarifa del «servicio hídrico integrado» en la medida en que esta se determinaba de forma unitaria; circunstancia que no permitía identificar las distintas prestaciones que el suministrador del servicio debía ofrecer y, en última instancia, impedía saber si alguna de las cantidades pagadas no tenía la naturaleza de precio. MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, págs. 109 y 110. Además, MELIS opina que la nueva tasa surgida de la refundición podría denominarse directamente «tasa estatal», en lugar de «tasa portuaria», para evitar así cualquier tipo de equívoco léxico al respecto.

⁴⁶ Convertido en Ley, con modificaciones, por la Ley de 16 de abril de 1974, n. 117.

⁴⁷ VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, pág. 327.

⁴⁸ Tras el Decreto Ley de 24 de enero de 2012, n. 1, por el que se modifica el Decreto del Presidente de la República de 28 de mayo de 2009, n. 107, se produce una equiparación en relación con el tráfico portuario de mercancías, por lo que respecta a la aplicación de las tasas de amarre y portuaria, entre puertos italianos y puertos de otros Estados miembros de la Unión Europea. Y así, por ejemplo, en la tasa portuaria se establece un tipo de gravamen que, además de tener en cuenta el tipo de mercancía transportada, distingue entre transporte de cabotaje e intracomunitario, por un lado, y transporte con el resto de puertos, por otro.

Por otra parte, y con independencia de que la refundición de la tasa portuaria y la tasa estatal se justifique o no por razones sustantivas, lo cierto es que dicha unificación no parece disponer de la adecuada cobertura legislativa⁴⁹. Así, el párrafo 989 del artículo 1 de la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 autorizaba al Gobierno a adoptar un reglamento dirigido, genéricamente, a simplificar el sistema de tasas –mediante su refundición– y los procedimientos de cobro. Indicando, a continuación, de forma expresa, que se autoriza a la refundición de la tasa de amarre y del recargo de amarre, con atribución a las Autoridades portuarias; pero sin que nada se dijese del resto de tasas. En consecuencia, consideramos que la «oportunidad», subrayada en el preámbulo del Decreto del Presidente de la República de 28 de mayo de 2009, n. 107 –por el que se desarrolla dicho precepto–, de «refundir (...) la tasa estatal y la denominada "portuaria" sobre las mercancías embarcadas y desembarcadas» no contaría con la correspondiente legitimación legislativa. Adviértase, además, que el mencionado Decreto de 2009, tal y como se puso de manifiesto en el párrafo anterior, también introdujo cambios respecto de la determinación de la base imponible, con lo que, en nuestra opinión, se estaría vulnerando el principio de reserva de ley.

2. LA POSIBILIDAD DE EXIMIR O DUPLICAR LA CUOTA DE CIERTAS TASAS

Una de las últimas medidas normativas que más puede sorprender en materia de tasas portuarias, por el amplio margen de discrecionalidad que otorga a las APs, es aquella que les autoriza a modificar la cuantía de las mismas en un abanico que va desde su exención total hasta el doble de su importe⁵⁰.

Inicialmente esta previsión se contempló en el artículo 5.7-duodécies del Decreto Ley italiano de 30 de diciembre de 2009, n. 194⁵¹. Dicho precepto normativo, amparándose en la finalidad de hacer frente a la crisis de competitividad de los puertos nacionales italianos, disponía que «de modo experimental, para los años 2010 y 2011, (...) las APs podrán establecer, en el ámbito de su autonomía presupuestaria y respetando el equilibrio presupuestario, variaciones en aumento

⁴⁹ MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 107.

⁵⁰ En este sentido, pero en relación con la legislación española que prevé unos coeficientes correctores, de manera que el puerto rentable pueda abaratar las tasas mediante coeficientes reductores, y el puerto deficitario pueda incrementar las tasas mediante coeficientes aumentadores, LAGO MONTERO ha sido muy crítico. No solo porque «mediante estos coeficientes correctores el legislador deja prácticamente en manos de cada Autoridad Portuaria la determinación de la cuantía de las tasas, dentro de unos límites legales excesivamente laxos a nuestro entender, muy generosos para con unos entes públicos que no son políticamente representativos». Sino porque, además, «un peso excesivo del criterio rentabilidad a la hora de cuantificar adecuadamente las tasas desnaturaliza por completo el significado del dominio público, y del servicio público»; LAGO MONTERO, J. M.^a: «Tasa portuarias ¿fin de la guerra normativa y tarifaria?», en LAGO MONTERO, J. M.^a (dir.), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 60 y 63.

⁵¹ Dicho Decreto fue convertido, con modificaciones, en Ley por el artículo 1 de la Ley de 26 de febrero de 2010, n. 25.

hasta un techo máximo equivalente al doble de la medida de la tasa de amarre y de la tasa portuaria (...), así como disminuciones hasta la exención total de dichas tasas».

Además y, a continuación, el artículo 5.7-terdecies del Decreto Ley italiano de 30 de diciembre de 2009, n. 194, determinaba que, para cubrir —entre otras⁵²— la eventual disminución de ingresos derivada de la aplicación de la norma precedente, «cada AP deberá o bien realizar la correspondiente reducción de gastos corrientes, o bien, en el ámbito de su autonomía impositiva y tarifaria, incrementar sus ingresos. Pero, en cualquier caso, y por aplicación de las disposiciones anteriores no podrán derivarse nuevos o mayores gastos a cargo de las finanzas públicas». Si bien, esta última previsión quedó desvirtuada por lo establecido en el artículo 2.2-novies del Decreto Ley de 29 de diciembre de 2010, n. 255⁵³, al destinarse hasta 20 millones de euros, con cargo a transferencias de fondos estatales⁵⁴, a las APs cuyos puertos estuviesen interesados, preferentemente, en actividades de transbordo y con la finalidad de garantizar la aplicación del artículo 5.7-duodecies del Decreto-Ley italiano de 30 de diciembre de 2009.

La posibilidad de que las APs incrementasen o eximiesen el importe de las tasas portuarias era una medida que nació con una clara vocación temporal —años 2010 y 2011—. Sin embargo, poco a poco, estos plazos se fueron prorrogando: primero al ejercicio 2012⁵⁵, a continuación hasta 30 de junio de 2013⁵⁶, y en un momento posterior hasta el 31 de diciembre de 2013⁵⁷. Finalmente, y a través del Decreto-Ley de 21 de junio de 2013, n. 69⁵⁸, de Disposiciones urgentes para el relanzamiento de la economía, dicha medida se incorporó con carácter permanente al ordenamiento italiano, disponiendo el artículo 22 de dicho Decreto-Ley que: «En el ámbito de la propia autonomía financiera de las APs, estas pueden establecer variaciones en disminución, hasta la exención, de las tasas de amarre y portuaria, así como variaciones en aumento, hasta un límite máximo equivalente al doble de la cuantía de dichas tasas. La utilización de ingresos procedentes del ejercicio de la autonomía impositiva y tarifaria de las APs, así como la compensación con reducción de gastos corrientes, deben ser adecuadamente expuestos en las previsiones

⁵² Ya que también se contemplaba una posible disminución de ingresos por efecto de la prórroga prevista en el artículo 1.5.7-undecies del Decreto Ley italiano de 30 de diciembre de 2009, n. 194. Dicha disposición normativa estableció que la adecuación gradual del importe de las tasas y de los derechos portuarios a la tasa de inflación se empezaría a aplicar el 1 de enero de 2012.

⁵³ Convertido, con modificaciones, por la Ley de 26 de febrero de 2011, n. 10.

⁵⁴ Finalmente se destinaron a las APs 12, 5 millones de euros con cargo a fondos estatales para paliar la reducción de ingresos que sufrieron como consecuencia de la reducción de las tasas portuarias —ya fuese la de amarre, la portuaria o ambas—.

⁵⁵ Mediante el artículo 11.1 b) del Decreto-Ley de 29 de diciembre de 2011, n. 216, convertido, con modificaciones, en la Ley de 24 de febrero de 2012, n. 14.

⁵⁶ Mediante el artículo 1.388 de la Ley de 24 de diciembre de 2012, n. 228 (Ley de Estabilidad 2013).

⁵⁷ Mediante el artículo 1 del Decreto del Presidente del Consejo de Ministros del 6 de abril de 2013.

⁵⁸ Convertido, con modificaciones, por la Ley de 9 de agosto de 2013, n. 98.

presupuestarias y en el balance general. En los casos en los que las APs hagan uso de la facultad de reducir la tasa de amarre en una medida superior al 70 %, queda prohibida la posibilidad de pagar el tributo en la modalidad de pago anual. (...) De las disposiciones de esta norma no pueden generarse nuevos o mayores gastos a cargo de las finanzas públicas».

Aunque los preceptos que hemos comentado permitían que las APs pudiesen tanto incrementar como disminuir el importe de las tasas portuarias, lo cierto es que, hasta el momento, todas aquellas que han hecho uso de esta potestad la han utilizado para reducirlo⁵⁹.

En cualquier caso, y desde nuestro punto de vista, esta medida normativa es doblemente criticable. En primer lugar, porque habría que analizar hasta qué punto, la posibilidad que se les confiere a las APs italianas de reducir hasta la exención el pago de las tasas portuarias más importantes, no supone una clara vulneración del principio de libre prestación de servicios⁶⁰, o es compatible con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado⁶¹. Y, por otra parte, porque supone abandonar el principio de beneficio o de equivalencia de costes⁶², propio de las tasas, en la medida en que las APs también pueden llegar a duplicar la cuota de ciertas tasas portuarias.

⁵⁹ Así, por ejemplo, mediante Decreto n. 54/2010, la AP de Cagliari reconoce que el desarrollo de los puertos de transbordo del Norte de África y de Malta, y en particular los beneficios fiscales que dichos puertos ofrecen, hacen que los grandes armadores se estén trasladando a estos enclaves, debilitando en consecuencia el puerto de Cagliari. Por ello y con la finalidad de mantener la actividad de transbordo de dicho puerto, se redujo un 90 % la tasa de amarre durante el año 2010, pero únicamente para aquellos barcos que se dedicasen a la actividad de transbordo.

También la AP de Taranto, mediante sus Ordenanzas n. 7/2011 y n. 6/2012 estableció, para los años 2011 y 2012, una reducción de la tasa de amarre de un 99 %, que se aplicó a los barcos porta-containers que hacían escala, con operaciones de transbordo, en el Puerto de Taranto.

Por su parte, la AP de Venecia, mediante Ordenanza 338/2010, reconoció una reducción del 50 % de la tasa de amarre durante los años 2010 y 2011 para las naves porta-containers que transportasen mercancías que hubiesen sido cargadas en puertos situados más allá de los Estrechos de Gibraltar y Suez y con un tonelaje neto superior a 40.000 toneladas. Y esta misma AP, a través de la Ordenanza n. 368/2012, estableció la exención total de la tasa portuaria para las embarcaciones provenientes de/ o con destino a/ puertos comprendidos en el sistema de navegación interno paduano. Pero sin duda, una de las APs que más reducciones ha contemplando es la de Gioia Tauro, ya que mediante sus ordenanzas 13/2010, 11/2011, 15/2013, 22/2014 se establecieron distintas reducciones de la tasa de amarre, que van desde el 60 % –por ejemplo, para todo tipo de naves de tonelaje neto hasta 50.000 toneladas– pasando por el 90 % –para naves de tonelaje neto superior a 50.000 toneladas e inferior a 99.999 toneladas– hasta el 100 % –para naves de tonelaje neto igual o superior a 100.000 toneladas–.

⁶⁰ VEZZOSO ha considerado que, desde el punto de vista de la leal concurrencia entre puertos, y entre otras, son medidas discutibles: los descuentos anómalos en los cánones por concesiones, los retrasos en su recaudación, los incentivos injustificados para las inversiones privadas, etc.; VEZZOSO, G.: «Le occasioni mancate...», *op. cit.*, pág. 456.

⁶¹ Esta cuestión, en el ámbito del Derecho español, ha sido profunda y brillantemente analizada por FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «Las bonificaciones fiscales en el sistema portuario estatal: un análisis de legalidad interna y de ajuste al Derecho de la Unión Europea», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, 2014, en prensa.

⁶² «Por el principio de beneficio y de equivalencia de costes, cada cual ha de contribuir mediante tasas en proporción al coste del servicio que se le presta. Y, por el principio de capacidad económica, se le podrá exentar o bonificar, pero nunca exigir contribución mayor que la equivalente al coste del servicio que se le presta. En resumidas cuentas, el principio de capacidad económica puede jugar para rebajarle a cada cual su cuota contributiva ideal que le correspon-

V. LA PROBLEMÁTICA APLICACIÓN DE LA TASA PORTUARIA EN EL CASO DE LOS «PUERTOS EN SENTIDO AMPLIO»

A lo largo de las últimas décadas ha sido especialmente discutida, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia italianas⁶³, la aplicación de la tasa portuaria en los denominados «puertos en sentido amplio»⁶⁴. Con esta última expresión se hace referencia a aquellas instalaciones de carga y descarga portuaria directamente integradas en una instalación industrial (refinería, planta siderúrgica o química), destinadas a la transformación y expedición de las materias primas desembarcadas. Se trata de instalaciones construidas y gestionadas por empresas privadas, y situadas fuera de los puertos comerciales, propiamente dichos. Dichas instalaciones, salvo por lo que respecta a los aspectos derivados de la seguridad de la navegación –de competencia de las Autoridades marítimas–, son gestionadas con plena autonomía por las empresas en las que están integradas, y sin ninguna intervención de las APs –en caso de que estas existan⁶⁵–.

Inicialmente, la aplicación de la tasa portuaria en este tipo de instalaciones se justificó, por parte de la Administración tributaria italiana, al amparo de lo dispuesto en la Ley de 10 de octubre de 1974, n. 494. Dicha norma establecía que las «Empresas de equipos mecánicos y almacenes»⁶⁶, que se financiaban mediante la tasa portuaria, podían ser autorizadas a ejercer sus propios deberes institucionales «en otros puertos que estuviesen incluidos en la circunscripción territorial de la Capitanería del puerto en la que dichas empresas tuviesen su sede». Y ello, con independencia de que dichas «Empresas» prestasen o no algún tipo de servicio o actividad administrativa; ya que, por regla general, ni las instalaciones habían sido construidas por las «Empresas de equipos

dería por el principio del beneficio. Pero no es de recibo utilizar el principio de capacidad económica para elevar la cuota respecto de esa cuota ideal. La falta de capacidad económica previa de unos usuarios no puede ser repercutida en los otros usuarios, obligándoles a contribuir en términos que excedan de su cuota equivalente al coste del servicio a ellos imputable. Las mermas de recaudación que produzca la aplicación del principio de capacidad económica deben ser cubiertas mediante recursos generales, nunca elevando la contribución de los restantes usuarios, que tienen como límite insoslayable el del coste del servicio imputable a cada cual»; LAGO MONTERO, J. M.^a y GUERVÓS MAÍLLO, M.^a A.: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pág. 138.

⁶³ Tanto en la nota al pie núm. 1 de VEZZOSO, G.: «La tassa portuale...», *op. cit.*, págs. 878 y 879, como en la nota al pie núm. 13 de MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 10, se recoge abundante jurisprudencia sobre esta cuestión.

⁶⁴ Concretamente se han analizado tres grandes cuestiones: en primer lugar, la naturaleza jurídica de la denominada tasa portuaria. A continuación, y en función de la solución que se hubiese dado al primer problema, se discutió sobre si resultaba aplicable o no cuando las operaciones de carga y descarga se producían en un «puerto en sentido amplio», esto es, en instalaciones portuarias situadas fuera de los límites formales y tradicionales de un puerto; y, construidas y gestionadas por empresas privadas. Por último, también se ha estudiado hasta qué punto las últimas modificaciones legislativas relativas a la tasa portuaria han cambiado la configuración de dicha tasa; y, en consecuencia las condiciones para su aplicación. Así lo ha señalado, VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, pág. 325.

⁶⁵ Ya que pueden darse casos, en la práctica, en que existan instalaciones portuarias construidas y gestionadas directamente por empresas privadas y situadas en localidades en las que no opere ninguna AP.

⁶⁶ Véase, al respecto, la nota al pie núm. 12 de este mismo trabajo.

mecánicos y almacenes», ni su mantenimiento era financiado por dichas empresas, ni el personal dependiente de las mismas intervenía en ningún tipo de actividad.

Argumentos semejantes se encuentran presentes en la mayoría de sentencias del Tribunal de Casación italiano amparando la exigencia de la tasa portuaria en los puertos en sentido amplio⁶⁷. Solo algunos fallos rechazaron el requerimiento de dicha tasa en los casos en que, en un determinado puerto, no operase ninguna autoridad estatal que se ocupase de manipular las mercancías y lo hiciese el propio sujeto interesado⁶⁸. De acuerdo con esta jurisprudencia minoritaria, la tasa portuaria solo se devengaría ante supuestos de manipulación de mercancías en los puertos donde existiesen, organizados por la Administración (directamente o a través de otros entes que operasen mediante concesión), servicios portuarios como, por ejemplo, los de carga y descarga.

Entre la doctrina, VEZZOSO⁶⁹ se mostró partidario de no exigir la tasa portuaria en los «puertos en sentido amplio» por dos motivos. En primer lugar, porque mientras que, en el caso de que se realizase una escala en el interior de un puerto, se podía identificar un genérico carácter sinalagmático, incluso en ausencia de una prestación específica, por el simple hecho de utilizar y disfrutar de instalaciones portuarias realizadas y sostenidas por un ente público; en el caso de los «puertos en sentido amplio» no se producía tal circunstancia cuando las instalaciones habían sido construidas a cargo del concesionario, y además eran gestionados por personal propio (no habría, por tanto, relación entre la prestación pecuniaria exigida y la actividad desarrollada por el ente público al sujeto pasivo)⁷⁰. Y en segundo lugar, porque dichas instalaciones se encontraban fuera

⁶⁷ Entre otras, la Sentencia del Tribunal de Casación n. 13.822 de 2007, comentada por VEZZOSO, G.: «La tassa portuale al vaglio...», *op. cit.*, págs. 714 y ss.

⁶⁸ En particular MARONGIU, G.: «Sulla natura e sulla debenza della "tassa portuale"», en *Il Fisco*, núm. 43, 2004, págs. 15.384 y ss., donde se comenta con detalle la Sentencia del Tribunal de Cagliari de 3 de junio de 2004 –en este caso, la sociedad demandante era titular de un complejo industrial destinado a refinería de petróleo ubicado en Sarroch (Cagliari) y estaba dotado de un terminal marítimo en régimen de concesión, pero realizado con cargo a la propia sociedad. Las distintas instalaciones, dedicadas a la manipulación de mercancías y directamente relacionadas con la actividad productiva de la refinería, eran propiedad de la sociedad que, además, sufragaba el mantenimiento y gestión de dichas instalaciones, así como el mantenimiento de las condiciones de navegabilidad de las aguas– y otros pronunciamientos similares.

⁶⁹ VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, pág. 326; VEZZOSO, G.: «Sulla debenza della tassa portuale...», *op. cit.*, pág. 372.

⁷⁰ En España se planteó un problema semejante ante la exigencia, por parte de las APs, de «precios privados» con motivo de la descarga de crudo de petróleo con destino a Refinerías. Indica MARTÍNEZ LAFUENTE que, en una de las demandas presentadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional se expusieron, en contra de la exigencia de «precios privados» por dicha descarga, dos motivos de impugnación, siendo examinado y prosperando el segundo de ellos, que se ocupaba de la infracción del principio constitucional de reserva de Ley, al ser los citados «precios privados» verdaderas tasas y en consecuencia tributos. Sin embargo, como pone de manifiesto MARTÍNEZ LAFUENTE, el primer motivo de impugnación era el que tenía más enjundia, por consistir en alegar y probar que la descarga de crudo de petróleo se hacía directamente por las propias Empresas destinatarias de los envíos por vía marítima que lo utilizaban en sus procesos de refino; dicha descarga se realizaba *con sus medios y a sus expensas por las propias empresas, por lo que ningún servicio se prestaba por las Autoridades portuarias*.

de la circunscripción del puerto comercial y, para VEZZOSO, la instalación portuaria, por cuya utilización surge la obligación tributaria, debe encontrarse en el ámbito competencial del Ente al que se destina dicha prestación⁷¹. Aunque, tal y como apunta, MARONGIU, consideramos que el problema no estribaría en determinar, con la ayuda de una carta náutica, los límites territoriales de un puerto; sino en asegurarse de si se presta o no algún tipo de actividad administrativa al sujeto al que se le va a requerir la tasa⁷².

Más recientemente, y en apoyo de la jurisprudencia mayoritaria que se mostraba favorable a exigir la tasa portuaria en los «puertos en sentido amplio», el Tribunal de Casación italiano se refirió, en alguno de sus pronunciamientos⁷³, a ciertas modificaciones legislativas que se pusieron de manifiesto con la Ley 84/1994, y que pudieron encontrar confirmación en algunas disposiciones de la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para 2007 y en el Decreto del Presidente de la República de 28 de mayo de 2009, n. 107.

Como ya se adelantó en este mismo trabajo, una de las reformas normativas que se materializó con la Ley 84/1994 fue la atribución de la tasa portuaria a las APs. El legislador dispuso que dicha tasa se exigiese en todos los puertos, con la advertencia de que, en aquellos donde no hubiese AP, la tasa se destinase al Estado. Y el Tribunal de Casación italiano también se ha amparado en dicha previsión normativa para justificar la exacción de la tasa portuaria en los «puertos en sentido amplio». Sin embargo, VEZZOSO⁷⁴ considera que dicha modificación no supone un cambio radical en el ámbito de aplicación de la tasa portuaria, lo único que hace es confirmar la necesidad de dotar a las APs de recursos propios; y ello refuerza la relación entre dichos recursos y las prestaciones que deben ser proporcionadas por las APs. Por otra parte, estima VEZZOSO⁷⁵ que la extensión de la tasa a puertos no gestionados por las APs no se corresponde perfectamente con el sistema, dada la ausencia de un específico ente beneficiario de los recursos; pero con ella se trata de asegurar una forma de financiación por los servicios prestados a los usuarios de puertos pequeños.

En alguna de sus sentencias, el propio Tribunal de Casación italiano⁷⁶ llegó a rechazar que la Ley 84/1994 hubiese ampliado el concepto de puerto para entender comprendida en el mismo

Y en este sentido, con la reforma que se produjo posteriormente de la materia con la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, la descarga de crudo se reguló conectando su hecho imponible con la ocupación del dominio público, pues era obvio que las APs nunca prestaron servicio alguno relacionado con la descarga de crudo de petróleo; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Prólogo», en LAGO MONTERO, J. M.^a (dir.), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 19 y 20 [la cursiva es del autor].

⁷¹ VEZZOSO, G.: «La tassa portuale...», *op. cit.*, pág. 719.

⁷² MARONGIU, G.: «Sulla natura...», *op. cit.*, pág. 7.246.

⁷³ Sentencias del Tribunal de Casación italiano n. 7.651 de 2006 y n. 13.822 de 2007.

⁷⁴ VEZZOSO, G.: «Sulla debenza della tassa portuale...», *op. cit.*, pág. 373.

⁷⁵ *Ibidem*, pág. 373.

⁷⁶ Sentencia del Tribunal de Casación italiano n. 13.245 de 1999.

a cualquier tipo de zona o área de amarre, incluso cuando estuviese equipada exclusivamente a cargo del contribuyente. Esto es, según se desprende de algunos fallos del Tribunal de Casación italiano, con la Ley 84/1994 se mantienen invariables los términos y condiciones de aplicabilidad de la tasa portuaria en relación con la normativa anterior. Tesis que también se había defendido entre la doctrina al considerar que, en ningún caso, se podría extraer, de la extensión de la tasa portuaria a todos los puertos, la justificación para exigir dicha tasa en ciertas instalaciones, como los «puertos en sentido amplio»⁷⁷; que no solo están fuera del ámbito portuario y en los cuales no se pone de manifiesto ninguna intervención de un ente público, sino que, además, quien los explota ha tenido que pagar un canon por utilización de las áreas demaniales. Si para que se pueda exigir una tasa es necesario que exista actividad administrativa, es evidente que esta no se produce en los «puertos en sentido amplio»; y, por tanto, en ellos no podría requerirse la tasa portuaria.

Así las cosas, una vez más se cuestionó la posible aplicación de la tasa portuaria en los «puertos en sentido amplio» por lo dispuesto en el artículo 1, párrafo 986 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2007. Dicha norma disponía que las disposiciones relativas a las tasas de amarre, estatal y portuaria debían interpretarse en el sentido de que están sujetas a las mismas, las embarcaciones que realizasen operaciones comerciales por las mercancías cargadas y descargadas en el ámbito de los puertos, radas y riberas del Estado, así como «en zonas o estructuras de amarre, como muelles, embarcaderos, espigones, plataformas, balizas, torres y puntos de atraque, con independencia de la forma en que hayan sido construidos».

Esta norma, aunque fue incorporada al texto legislativo con naturaleza de interpretación auténtica, fue considerada por parte de la doctrina como una herramienta para conseguir que los jueces, que tenían controversias pendientes sobre la aplicación de la tasa portuaria en los «puertos en sentido amplio», se viesen obligados a adoptar la tesis de la aplicación general de dicha tasa a todo tipo de instalaciones portuarias⁷⁸.

Y en este sentido, un Tribunal de la Provincia de Siracusa planteó un recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional italiano⁷⁹, al considerar que, con dicha disposición nor-

⁷⁷ Ibídem, pág. 373.

⁷⁸ Así lo pone de manifiesto VEZZOSO. Pero, en su opinión, debería de considerarse, simplemente, que se trata de una norma redundante en la que se especifican los distintos tipos de estructuras portuarias en las que se podría exigir la tasa portuaria, siempre que se diesen los dos requisitos básicos para su aplicación; esto es, que dichas estructuras se encontrasen en el ámbito de la circunscripción portuaria, y se produjese cierta conmutatividad entre los servicios recibidos y el pago realizado; VEZZOSO, G.: «La tassa portuale al vaglio...», *op. cit.*, pág. 721.

⁷⁹ Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, ordenanza 10 marzo 2008, n. 115. Concretamente la Administración tributaria italiana, amparándose en el artículo 1, párrafo 986 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2007, le había exigido, con carácter retroactivo —desde el año 2001 a 2007—, el pago de la tasa portuaria a una empresa dedicada a la refinería de productos petrolíferos, por operaciones de carga y descarga de dichos productos, a través de una estructura ubicada en un bahía que estaba fuera del ámbito territorial del puerto de Siracusa; y sin que para ello se utilizase ninguna infraestructura o servicio portuario, sirviéndose exclusivamente, la empresa, de personal propio y de instalaciones propias.

mativa, no se habría producido una interpretación auténtica de la tasa portuaria, sino una indebida extensión de su hecho imponible. En opinión del Tribunal de la Provincia de Siracusa, este nuevo precepto permitía exigir el pago de la tasa por operaciones realizadas en todo tipo de estructuras donde se pudiese atracar una embarcación, aunque se encontrasen fuera de la circunscripción territorial del puerto y por tanto de las APs –que son las que recibirían la recaudación de la tasa–; cuando, en realidad, dicha tasa debería ser exigida solo en las instalaciones de carga y descarga situadas en el ámbito de un puerto, localizado y delimitado, como tal, mediante un Decreto del Ministerio de transportes y navegación⁸⁰.

Sin embargo, todas las expectativas puestas en el fallo del Tribunal Constitucional se esfumaron con su Ordenanza n. 84 de 24 de febrero de 2010, al declarar este inadmisibile el recurso por estar insuficientemente motivado, tanto por la relevancia de la cuestión, como por falta de fundamento. Sorprende, en todo caso, la argumentación utilizada por el Tribunal Constitucional para desestimar el recurso, al considerar, sin más, que el Tribunal remitente no había demostrado la relevancia de la cuestión –ya que se había limitado a indicar el notable desembolso (más de 32 millones de €) que había tenido que realizar la sociedad terminalista–; cuando lo realmente importante no era la cuantía económica de un caso específico, sino las implicaciones que la nueva normativa tenía por su posible aplicación a un gran número de supuestos, ya que con ella se pretendía aplicar la tasa portuaria en cualquier estructura de amarre, incluso en aquellas que estuvieran fuera de la zona portuaria⁸¹.

MELIS considera que, con este pronunciamiento, el Tribunal Constitucional italiano viene a confirmar la tesis mayoritaria del Tribunal de Casación italiano, según la cual, y hasta la entrada en vigor de la comentada norma interpretativa, solamente negaba la aplicación de la tasa portuaria a las hipótesis límite de atraque destinado a la carga y descarga de mercancías, gestionado de forma autónoma y no encuadrable en un área portuaria⁸². Hipótesis que, en opinión de este autor, podría considerarse que ahora recae dentro del ámbito de aplicación de la nueva tasa portuaria⁸³.

Es evidente, en todo caso, que el Tribunal Constitucional italiano ha perdido –y quizás ha querido perder– la ocasión de clarificar una cuestión que, por su importancia, se va a seguir planteando.

⁸⁰ De todas formas, se ha criticado el modo en que el Tribunal de la Provincia de Siracusa planteó el recurso de inconstitucionalidad. Ya que únicamente se amparó en que la terminal se encontraba fuera de la zona portuaria –faltaba la competencia territorial de la Autoridad marítima–; y, por tanto, no se le podía exigir la tasa portuaria. Este tipo de argumentación tiene, en opinión de VEZZOSO, el doble inconveniente de basar la sujeción de la tasa en una simple cuestión de localización y al mismo tiempo de someter a gravamen aquellos terminales portuarios que, siendo construidos y gestionados por empresas privadas, se encontrasen en el interior de la circunscripción del puerto. Coincidimos con VEZZOSO en que el Tribunal tendría que haber utilizado como argumento de fondo el hecho de que no se había prestado ninguna actividad por parte de la Administración a favor de la empresa que gestionaba la instalación. Por tanto, si no había prestación por parte de la Administración, la tasa no resultaba exigible; VEZZOSO, G.: «Sulla debenza della tassa portuale...», *op. cit.*, pág. 375.

⁸¹ *Ibidem*, pág. 376.

⁸² MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 109.

⁸³ *Ibidem*, pág. 109.

De hecho, para VEZZOSO, el problema resurge con el Decreto del Presidente de la República de 2009, n. 107, por el que se desarrolla la Ley de presupuestos generales para el 2007, y por el que, entre otras disposiciones, se refunden la tasa portuaria y la tasa estatal en una «nueva tasa portuaria», disponiendo que la misma se exigirá por operaciones comerciales con mercancías embarcadas y desembarcadas realizadas en los puertos, radas y riberas del Estado, así como en los ámbitos espaciales a los que se refiere el artículo 1.986 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para 2007, esto es, en muelles, embarcaderos, espigones, plataformas, balizas, torres y puntos de atraque, con independencia de la forma en que hayan sido construidos. Opina dicho autor que, de este modo se estaría tratando de alcanzar, por vía reglamentaria, una indebida extensión del ámbito de aplicación de la tasa portuaria, lo que contravendría claramente el principio de reserva de ley recogido en el artículo 23 de la Constitución italiana⁸⁴.

VI. LA DISCUTIDA Y DISCUTIBLE NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TASAS PORTUARIAS ITALIANAS

Como ya indicábamos al principio de nuestro estudio, creemos que las distintas reformas normativas acaecidas en los últimos años en materia de tasas portuarias han reavivado el debate sobre la verdadera naturaleza jurídica de estos tributos⁸⁵. Cuestión que, desde nuestro punto de vista, también se pone de manifiesto con la aplicación de la tasa portuaria en los «puertos en sentido amplio».

Lo cierto es que, desde hace décadas, tanto la doctrina como la jurisprudencia italiana han tratado de resolver qué tipo de tributo se esconde bajo ciertas tasas portuarias; barajando, con carácter general, dos posibles alternativas: catalogarlas como verdaderas tasas o encuadrarlas dentro de los impuestos.

En particular, y por lo que se refiere a la tasa portuaria –una vez descartado que se tratase de un impuesto aduanero, al aplicarse tanto a mercancías nacionales como extranjeras–, la mayoría de pronunciamientos judiciales se decantaron por identificarlo con una tasa⁸⁶, al considerar que su hecho imponible eran los movimientos de mercancías por efecto de operaciones de carga y descarga de las mismas, y sin que tuviese relevancia alguna la circunstancia de que, inicialmente, dicho tributo solo se exigiese en algunos puertos. Según se desprende de alguna sentencia del Tribunal de Casación italiano se trataría de una contraprestación, en sentido amplio, ligada al

⁸⁴ VEZZOSO, G.: «La tassa portuale al vaglio...», *op. cit.*, pág. 721.

⁸⁵ Para VEZZOSO, «la reciente unión en un único tributo de la tasa estatal y la portuaria representa una útil simplificación y aleja cualquier razón de ser de la diferenciación entre las dos tasas sobre las mercancías»; sin embargo, y al mismo tiempo, reconoce que con esta refundición surge, de nuevo, la cuestión de si estamos ante un impuesto o ante una tasa; VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, pág. 332 y VEZZOSO, G.: «Sulla debenza della tassa portuale...», *op. cit.*, pág. 372.

⁸⁶ Se cita abundante jurisprudencia tanto en MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, págs. 102-105, como en la nota al pie núm. 1 de VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, págs. 321 y 322.

funcionamiento de las estructuras portuarias en general; pero sin que se estableciese una correlación con un determinado servicio⁸⁷.

Dicha tesis se mantuvo, incluso, con la entrada en vigor de la Ley 84/1994, por la que, según afirma MELIS⁸⁸, se habría atenuado el vínculo sinalagmático de esta tasa, al acabar esta norma con el monopolio estatal de prestación del servicio de manipulación portuaria por parte de empresas privadas autorizadas para ello. También la doctrina, de forma mayoritaria, consideró que dicha circunstancia no justificaba la transformación de dicho tributo en un impuesto; y, por otra parte, estimó que, en cualquier caso, subsistía un servicio indirectamente ejercitado en interés de la colectividad —el interés por disponer de puertos eficientes—, y directamente recibido por aquellos que utilizaban las estructuras portuarias: subsistía, por tanto, una *ratio* «conmutativa» de fondo⁸⁹.

Ahora bien, no faltaron autores, como por ejemplo FALSITTA, que aun reconociendo la incierta naturaleza jurídica de la tasa portuaria, consideraron que, a la vista de las innovaciones introducidas con la Ley 84/1994, era más correcto incluir este tributo entre los impuestos⁹⁰.

Creemos que para tratar de aclarar esta cuestión habrá que averiguar si las características propias de la tasa, como especie tributaria, se ponen de manifiesto en la regulación jurídica de las tasas portuarias; o si, por el contrario, estas presentan las notas típicas de los impuestos.

En Italia, tanto históricamente como en la actualidad, el estudio o conceptualización de lo que haya entenderse por tasa ha sido, y es, difícil y polémico⁹¹; teniendo en cuenta, además, que, a diferencia de lo que ocurre en España, no existe una definición legal de esta categoría tributaria.

En todo caso, y según la doctrina italiana⁹², la diferencia fundamental entre la tasa y el impuesto radica en que este nace de situaciones de hecho que son consideradas índices de capaci-

⁸⁷ Así, en la Sentencia del Tribunal de Casación italiano n. 2.939 de 20 de marzo de 1998, se afirma que la tasa portuaria hay que vincularla «a la realización de operaciones de carga y descarga de mercancías en un determinado puerto, que resultan posibles por la construcción y mantenimiento eficaz de estructuras fijas y organizativas, cuyos gastos, las tasas portuarias, están, en parte, destinadas a cubrir».

⁸⁸ MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 103.

⁸⁹ *Ibidem*, pág. 103.

⁹⁰ FALSITTA, G.: *Manuale di Diritto tributario. Parte Generale*, 6.ª ed., Cedam, Padova, 2008, págs. 38 y 39.

⁹¹ De hecho se ha afirmado que la tasa constituiría una figura «límite», no siendo siempre clara la distinción entre servicios públicos por cuya prestación se exige el pago de una tasa y servicios públicos por los que se exige el pago de un precio o una tarifa; TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, 6.ª ed., UTET, Milano, 1998, pág. 7. Además, y huyendo de todo tipo de connotación económica, parte de la doctrina italiana defiende que las tasas no tendrían carácter sinalagmático; no serían, por tanto, el precio de una prestación. Aunque este sector doctrinal reconoce que, en todo caso, las tasas estarían relacionadas con una prestación de actividad realizada por la Administración a petición del contribuyente; DUCA: «Sulla natura della tassa portuale per le operazioni di sbarco/imbarco delle merci», en *Il Diritto marittimo*, 1998, pág. 399.

⁹² En este sentido, TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto tributario...*, *op. cit.*, pág. 7.

dad económica (percepción de rentas, posesión de patrimonio, realización de negocios jurídicos, etc.); mientras que la tasa encuentra su origen en un acto o en una actividad pública (ya sea un acto administrativo o la prestación de un servicio público), requerida o impuesta, pero siempre proporcionada por un ente público al obligado tributario. También la doctrina española considera que para poder hablar de tasa es necesario que exista una actividad administrativa, que es precisamente la nota definitoria de este tributo⁹³.

Pero, además de por el hecho imponible, impuestos y tasas se distinguen por su mecanismo cuantificador⁹⁴. Como ha indicado PAGÉS Y GALTÉS⁹⁵, como regla general, mientras los impuestos se cuantifican atendiendo al principio de capacidad económica; las tasas se cuantifican atendiendo, fundamentalmente, al principio de equivalencia o al de cobertura de costes⁹⁶. Con

⁹³ Por todos, MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22.ª ed., Tecnos, Madrid, 2011, pág. 77.

⁹⁴ SIMÓN ACOSTA reconoce que, con el estudio y crítica de los precios públicos, se pusieron de manifiesto las insuficiencias del concepto tradicional de tasa basado en la estructura del hecho imponible. Y es que, la casi unánimemente rechazada autonomía del precio público ha obligado a recapacitar sobre la validez del aspecto material del hecho imponible como criterio para la elaboración de categorías tributarias; SIMÓN ACOSTA, E.: *Las tasas de las Entidades Locales. (El hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 32.

Y en este sentido, FERREIRO LAPATZA, aunque acepta que la principal diferencia entre tasas e impuestos radica en la presencia o ausencia de actividad estatal en el hecho imponible, afirma seguidamente que esta diferencia no sería relevante si «no tuviera como base y razón de ser la de posibilitar la adecuación de la cantidad a pagar al beneficio derivado por el sujeto pasivo de la actividad estatal que le afecta, beneficia o recibe». Para seguir diciendo que «resulta así que la principal diferencia, la diferencia esencial entre tasas y contribuciones especiales de un lado e impuestos de otro, lo que determina y explica el especial régimen jurídico de tasas y contribuciones especiales frente al régimen jurídico general de los tributos al que se acomodan los impuestos, radica en que mientras en tasas y contribuciones especiales se acepta el principio de beneficio, en los impuestos se aplica el principio general de capacidad como principio general de reparto de la carga que los tributos representan»; FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 20.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 190 y 191.

⁹⁵ PAGÉS Y GALTÉS, J.: *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Escuela de Administración Pública de Cataluña-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, págs. 47 y 48.

Aclara este autor que tradicionalmente, la relación entre el producto de la tasa y el costo del servicio se ha buscado, básicamente, a través de los principios de cobertura de costes y equivalencia. El primero de ellos atiende a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación por tasa, de tal modo que la recaudación por tasa tienda a cubrir (total o parcialmente) los costes de administración y mantenimiento de la organización, con inclusión de los gastos por intereses y amortización del capital invertido en la prestación del servicio o actividad. Mientras que el principio de equivalencia atiende no solamente a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación de la tasa, sino también a la relación entre la prestación del servicio y la «contraprestación» (en un sentido económico) que paga el receptor del mismo, de tal modo que la recaudación derivada de la tasa no solo tienda a cubrir los costes de prestación del servicio, sino que, además, tienda a cubrir el valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio.

⁹⁶ Como afirman LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO, «no es de extrañar que desde siempre la doctrina haya encontrado en este tributo (los autores se refieren a la tasa) una función compensatoria, retributiva, de ese uso que se realiza o actividad que se recibe y que genera la obligación de pago. De ahí que se haya hablado tradicional y modernamente de la vigencia en este tributo de los principios de beneficios, de provocación de costes, de equivalencia de costes, de cobertura de coste, versiones todas a nuestro entender, que tienen un denominador común: si las tasas se exigen por uso de un servicio público o del dominio público, los usuarios han de satisfacer, por ese concepto, una cantidad

las tasas no se pretende hacer contribuir exclusivamente por el hecho de tener capacidad económica, sino que las tasas persiguen que quienes provocan especialmente un gasto o un perjuicio a la comunidad, económicamente cuantificable, contribuyan también especialmente al sostenimiento de las cargas públicas⁹⁷.

Así, se ha afirmado que «la necesaria existencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa difumina, de rechazo, el principio de capacidad económica. Esta es su más poderosa singularidad: se paga porque se utiliza un servicio público o se obtiene una licencia por obras; no, como regla general, porque se demuestre una mayor o menor capacidad económica»⁹⁸. Porque aun estando presente dicho principio en las tasas, no es el referente inexcusable a la hora de graduar la prestación, sino que el criterio determinante será el coste del servicio o de la actividad administrativa⁹⁹. Y es que, en las tasas, «la tendencia a cubrir el coste del servicio o actividad hace que el principio del beneficio y el principio de capacidad económica puedan no encontrar siempre una plácida convivencia»¹⁰⁰.

También la doctrina italiana reconoce que tasa e impuesto se diferencian por los diferentes criterios de cuantificación que se utilizan en cada uno de estos tributos¹⁰¹. Y en este sentido, el Tribunal Constitucional italiano —y con él parte de la doctrina— ha llegado a considerar que las tasas no estarían amparadas por el artículo 53 de la Constitución italiana —que consagra el principio de capacidad contributiva como criterio de reparto para hacer frente a los gastos públicos—; derivando las garantías del contribuyente, en el caso de las tasas, de dos corolarios: la tasa no es

representativa de lo que cueste prestar ese servicio o del valor del aprovechamiento realizado»; LAGO MONTERO, J. M.^a y GUERVÓS MAÍLLO, M.^a A.: *Tasas locales...*, op. cit., págs. 75 y 76.

⁹⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: *Las tasas de las Entidades Locales...*, op. cit., pág. 30.

⁹⁸ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 81.

⁹⁹ Como reconoce PAGÉS Y GALTÉS, la mayoría de la doctrina interpreta que la Constitución española también acoge otros principios, además del de capacidad económica, en los que cabe justificar a las tasas. De modo que, «no solo cabrán tasas cuyo hecho imponible no revele capacidad económica alguna, sino que también cabrán tasas que se cuantifiquen sin tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos pasivos»; PAGÉS Y GALTÉS, J.: *La memoria económico-financiera...*, op. cit., págs. 53 y 54. Y en este sentido, cierta doctrina considera que en las tasas por ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público es apreciable más claramente una demostración de capacidad económica en el hecho imponible, un enriquecimiento del sujeto pasivo equivalente al valor del aprovechamiento que realiza. En cambio, en las tasas por prestación de servicios no esenciales se apreciaría con más dificultad la demostración de riqueza que el sujeto pasivo exterioriza por la recepción de un servicio público o actividad administrativa. Y en las tasas por prestación de servicios esenciales, como regla general, sería más forzado atribuir capacidad económica al uso de un servicio público que es esencial, sobre todo cuando quien lo recibe es una persona física al margen de una actividad empresarial; LAGO MONTERO, J. M.^a y GUERVÓS MAÍLLO, M.^a A.: *Tasas locales...*, op. cit., pág. 117.

¹⁰⁰ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 82.

¹⁰¹ DEL FEDERICO, L.: *Tasse...*, op. cit., pág. 208.

exigible, y si hubiese sido pagada, debe ser devuelta si el servicio no ha sido prestado por hechos imputables al ente público acreedor; y el importe de la tasa no debe superar nunca el coste del servicio prestado¹⁰².

En definitiva, y al margen de otros posibles argumentos¹⁰³, habría que determinar si el hecho imponible de las tasas portuarias y su cuantificación son más propios de los impuestos o de las tasas.

Con relación a la primera cuestión, y si tomamos como ejemplo la nueva tasa portuaria, el artículo 2 del Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, indica que: «En los puertos, en las radas y en las riberas del Estado, así como en zonas o estructuras de amarre, como muelles, embarcaderos, espigones, plataformas, balizas, torres y puntos de atraque, con independencia de la forma en que hayan sido construidos, es exigible una tasa portuaria sobre las mercancías cargadas y descargadas, determinada teniendo en cuenta las toneladas de mercancía de acuerdo con los tipos de gravamen referidos, en relación a cada una de las categorías de mercancía y al tipo de tráfico, en la tabla adjunta al presente reglamento».

Es evidente que nos encontramos ante una regulación muy simple en la que, básicamente, se hace referencia a la forma de determinar la cuota del tributo y a su ámbito de aplicación territorial; pero sin que se especifique ningún tipo de actividad administrativa, que debería constituir el hecho imponible de este tributo, si efectivamente fuese una tasa. Tengamos en cuenta que la Ley 84/1994 acabó con el monopolio estatal de la prestación de servicios de manipulación portuaria, de modo que no sería posible considerar que la carga y descarga de mercancías conforme el hecho imponible de esta tasa, al ser este un servicio que prestan, exclusivamente, empresas privadas, que hayan sido previamente autorizadas para ello.

De hecho, VEZZOSO¹⁰⁴ reconoce que las tasas portuarias no se exigen por específicas operaciones de carga y descarga de mercancías, sino que son un instrumento para hacer participar a los

¹⁰² FALSITTA, G.: *Manuale di Diritto...*, op. cit., pág. 32.

¹⁰³ Así por ejemplo, para VEZZOSO sería determinante señalar la estrecha relación que se establece entre las tasas portuarias italianas y la financiación de los entes que concurrían a la gestión de los puertos. Señala, este autor, que los ingresos derivados de las tasas se destinaron, desde el principio, fundamentalmente a financiar a distintas entidades portuarias (inicialmente a los entes portuarios de distintos puertos y a las «Empresas de equipos mecánicos»; y, posteriormente, a las APs), y el presupuesto implícito de una prestación exigida a favor de un ente público reside en la consideración de que dicho ente desarrolla una actividad de la que se beneficia o disfruta, directa o indirectamente, quien está obligado a pagar las cantidades exigidas; VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», op. cit., pág. 327. Aunque, como expresara GIANNINI, «si la conexión de las tasas con los servicios divisibles es jurídicamente relevante, no es en razón a que el producto de las tasas se destine o sirva efectivamente para cubrir el coste de los propios servicios, sino tan solo en cuanto la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que solo puede comprobarse en los servicios que se consideren divisibles en la ordenación administrativa del ente»; GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho tributario*, traducción y estudio preliminar por D. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, págs. 50-51.

¹⁰⁴ VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», op. cit., págs. 329 y 330.

usuarios de los puertos de los gastos generales derivados de la gestión, creación y mantenimiento de las instalaciones portuarias. Además, en opinión de este autor¹⁰⁵, el elemento determinante de la tasa no hace referencia al concreto disfrute de un servicio determinado, sino al hecho de que exista una actividad del ente público que se refiera o afecte, directa o indirectamente, al obligado; y, en el caso de las tasas portuarias, ese hecho consiste simplemente en poder utilizar las instalaciones portuarias, siendo evidente, por otra parte, que el mantenimiento y el uso eficiente de las estructuras portuarias se produce en beneficio de quien las usa. Por ello, VEZZOSO considera que, en muchos de los supuestos analizados en los tribunales italianos con relación a la tasa portuaria, se cometió el error de considerar que la actividad pública que constituía el hecho imponible del tributo tenía que ver con el desarrollo de operaciones de carga y descarga por parte de las «Empresas de equipos mecánicos»; cuando, en realidad, eran las compañías portuarias –que operaban, mediante la oportuna concesión–, las que recibían, de los usuarios portuarios, una contraprestación en forma de precio por la actividad desarrollada. De ahí que VEZZOSO concluya que la tasa portuaria tendría que tener un hecho imponible diverso a las específicas operaciones de carga y descarga de mercancías¹⁰⁶.

Y en este sentido, cabe mencionar lo ocurrido en los últimos años en nuestra legislación, en la que también desapareció la actividad de prestación de la tasa de mercancías, reconduciéndose esta a la utilización del dominio público portuario. De modo que, actualmente, la tasa de mercancías española grava el uso común especial del dominio público portuario, consistente en la utilización de algunas instalaciones portuarias por mercancías y sus elementos de transporte, así como su estancia en las zonas de tránsito del puerto¹⁰⁷.

Sin embargo, y a pesar de las múltiples ocasiones en las que se ha reformado la Ley de 9 de febrero 1963, n. 82, consideramos que el legislador italiano no se ha preocupado por configurar correctamente algunos elementos esenciales de las tasas portuarias y, en particular, su hecho imponible. Buena prueba de ello es que a la hora de refundir la tasa estatal y la tasa portuaria en la nueva tasa portuaria se ha prestado más atención a la coincidencia de sus bases, que a la posible identidad de sus hechos imponibles.

Por tanto, y a la vista de la regulación actual de la mayoría de tasas portuarias italianas en la que se hace patente la ausencia de actividad administrativa en la descripción del elemento objetivo de su hecho imponible¹⁰⁸, convenimos en afirmar que, en realidad, nos encontramos ante

¹⁰⁵ *Ibidem*, pág. 327.

¹⁰⁶ VEZZOSO, G.: «Natura delle tasse portuali...», *op. cit.*, pág. 327.

¹⁰⁷ GIL RODRÍGUEZ, I.: «Tasas portuarias de utilización», en LAGO MONTERO, J. M.^a (dir.): *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 279.

¹⁰⁸ Aunque de forma minoritaria también se ha defendido que el hecho imponible no debería de ser el elemento determinante a la hora de determinar la naturaleza jurídica de un tributo, ya que si la regulación de la base, el tipo u otros elementos pueden transformar dicha naturaleza es porque esa naturaleza no depende exclusivamente del hecho imponible. Así lo ha puesto de manifiesto, SIMÓN ACOSTA, E.: *Las tasas de las Entidades Locales...*, *op. cit.*, pág. 18.

verdaderos impuestos¹⁰⁹. Afirmación que, desde nuestro punto de vista, cobra especial relieve en el caso de que se exija la tasa portuaria en los «puertos en sentido amplio»¹¹⁰.

Así, coincidimos con MELIS¹¹¹ en que si se tiene en cuenta, por un lado, la refundición de la tasa estatal y de la tasa portuaria en la nueva tasa portuaria, unida a una definición sustancialmente «omnicomprensiva» del ámbito de aplicación territorial de la misma, y, por otro lado, las modificaciones operadas por la Ley 84/1994 en relación con la prohibición de las APs de desarrollar cualquier tipo de operación comercial, habría que situarse junto a la última jurisprudencia del Tribunal de Casación italiano en la que se hace referencia a la «tasa portuaria» como una especie de contribución integrativa del sistema impositivo general, esto es, un impuesto, al que deben de hacer frente, incluso, aquellos sujetos que disponen de zonas propias para el desarrollo de las operaciones de carga y descarga de mercancías.

De todos modos, si el legislador italiano hiciese el esfuerzo de conectar el hecho imponible de dichos tributos con algún tipo de actividad administrativa —o bien con la autorización para ocupar o aprovechar el dominio público, o bien con la prestación de alguna actividad o servicio público—, se podría defender que la principal fuente de ingresos tributarios que perciben las APs son tasas. No sería recomendable, en todo caso, que el legislador hiciese una referencia genérica a la prestación de «servicios generales», ya que, como bien apuntó MARTÍNEZ LAFUENTE en relación con la legislación española, dicha expresión, como elemento configurador de la tasa, no parece adecuarse a la definición de esta modalidad tributaria; puesto que para que surja el hecho imponible de las tasas es necesario que la prestación o actividad administrativa «se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo», de modo que cuando el beneficio no es individualizado por referencia a una persona o personas concretas, sino referido a la colectividad de forma indiscriminada, no cabe hablar del hecho generador de las tasas¹¹².

Por otra parte, y a continuación, sería necesario que la base imponible de cada una las tasas portuarias, en cuanto elemento cuantificador del hecho imponible, reflejase claramente la medición del acto administrativo que constituye su presupuesto de hecho. Aspecto este que, como ya analizamos, también ha sido especialmente descuidado por el legislador italiano, tanto en el caso de la tasa portuaria como en el de la tasa estatal. Recordemos como la normativa establecía que,

¹⁰⁹ A favor de la naturaleza de impuesto de las tasas portuarias véanse, entre otros: REBUFFAT, V.: «In tema di "tassa portuale"», en *Giustizia civile*, II, 1991, págs. 487 y ss.; DUCA, «Sulla natura...», págs. 399 y ss.; MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 106.

¹¹⁰ En este sentido, y teniendo en cuenta la autonomía funcional de los «puertos en sentido amplio», REBUFFAT estimó que solo cabían dos alternativas: o bien se negaba la aplicación de la tasa portuaria en este tipo de instalaciones; o bien se afirmaba la naturaleza de impuesto de este tributo, en el que la carga y descarga de mercancías se convertía en manifestación de capacidad económica; REBUFFAT, V.: «In tema...», *op. cit.*, pág. 492.

¹¹¹ MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 106.

¹¹² MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Tasas y tarifas portuarias: notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre», en *Impuestos*, vol. I, 2004, pág. 474.

en ambos casos, y para determinar el importe de dichas tasas se tomaría como referencia tanto la naturaleza de las mercancías como el coste medio de la gestión de los servicios prestados; sin que este último criterio nunca fuese tenido en cuenta. Actualmente, además, la nueva tasa portuaria se cuantifica a partir de la naturaleza de las mercancías y del tipo de tráfico portuario que se lleve a cabo, obviando otro tipo de criterios o parámetros de cuantificación que se ajusten mejor al tipo de actividad administrativa que constituya el hecho imponible de las tasas. Por tanto, consideramos que la base imponible de las tasas portuarias, tal y como se encuentra configurada actualmente, es más propia de un impuesto que de cualquier otra categoría tributaria¹¹³.

Pero este no es el único aspecto criticable de la cuantificación de las tasas portuarias italianas. Ya que, al permitir que las APs puedan llegar a duplicar su importe, se estaría violentando el principio de equivalencia que debe regir la vida de todas las tasas. Por otra parte, y dado que esta medida se vincula a la necesidad de hacer frente a la crisis de competitividad de los puertos, habría que tener en cuenta que: «No cabe obtener vía tasas sobrefinanciación, rentabilidad, superávit, etc., criterios todos ellos que chocan frontalmente con el concepto de tasa y su naturaleza retributiva»¹¹⁴.

En definitiva, podemos afirmar que, ante la necesidad de dotar de mayor autonomía financiera a las Autoridades portuarias, el legislador italiano ha apostado, fundamentalmente, por ampliar sus recursos tributarios¹¹⁵; aunque para ello haya sacrificado las características y régimen jurídico propio de las tasas. Solo así se explica que, actualmente, y ocultos bajo la denominación de «tasas portuarias», nos encontremos con verdaderos impuestos.

¹¹³ Aunque, en opinión de BRIGNARDELLO, nos encontraríamos ante tasas y no ante impuestos, entre otras razones, porque estos ingresos tributarios no dependen de la capacidad contributiva del usuario de los servicios sino que están vinculados a la cantidad de mercancías, al número de pasajeros, a las toneladas de la embarcación; BRIGNARDELLO, M.: «Tariffe e tributi portuali e aeroportuali», en *Rivista di Diritto dell'Economia dei Trasporti e dell'Ambiente*, vol. VI, 2008, consultado el 7 de octubre de 2014 en http://www.giureta.unipa.it/phpfusion/readarticle.php?article_id=51.

¹¹⁴ GIL RODRÍGUEZ, I.: «Tasas portuarias de utilización», *op. cit.*, pág. 301.

¹¹⁵ Y ello, según MELIS, contrastaría claramente con lo sucedido en Italia en los últimos años en materia de ingresos aeroportuarios. Ya que, en este ámbito, se ha apostado por un modelo de gestión de «concesiones de gestión total»; abandonado, así, un sistema de naturaleza claramente tributaria hacia otro con una clara connotación privada, basada en una relación contractual entre la sociedad aeroportuaria que gestiona el aeropuerto y las compañías aéreas. Parece, por tanto, que los caminos de las tasas portuarias y aeroportuarias, en un tiempo unidos, se separan definitivamente; MELIS, G.: «Considerazioni...», *op. cit.*, pág. 115.

Bibliografía

- BASILAVECCHIA, M. [1999]: «Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime», en VV. AA., *Regioni e demanio marittimo*, Giuffrè, Milán, págs. 47 y ss.
- BERLIGIERI, F. [1994]: «Nota sulla legge 28 gennaio 1994, n. 84», en *Il Diritto marittimo*, págs. 238 y ss.
- BRIGNARDELLO, M. [2008]: «Tariffe e tributi portuali e aeroportuali», en *Rivista di Diritto dell'Economia dei Trasporti e dell'Ambiente*, vol. VI, 2008, consultado el 7 de octubre de 2014 en http://www.giureta.unipa.it/phpfusion/readarticle.php?article_id=51.
- CALIENDO, C. [1992]: «Tasse marittime», en *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, Milano, 1992, págs. 31 y ss.
- CARBONE, S. M.; CELLE, P. y LÓPEZ DE GONZALO, M. [2011]: *Il diritto marittimo. Attraverso i casi e le clausole contrattuali*, 4.ª ed., Giappichelli editore, Torino.
- CARBONE, S. M. y MUNARI, F. [1994]: «Gli effetti del diritto comunitario sulla riforma portuale in Italia. Risultati e prospettive», en *Il Diritto marittimo*, 1994, págs. 3 y ss.
- CELLERINO, C. [2008]: «Spazi di attività operativa dell'Autorità portuale e autonomia finanziaria», en *Il Diritto marittimo*, 2007, págs. 894 y ss.
- DEL FEDERICO, L. [2000]: *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino.
- DUCA, G. [1998]: «Sulla natura della tassa portuale per le operazioni di imbarco e sbarco delle merci», en *Il Diritto marittimo*, págs. 399 y ss.
- FALSITTA, G. [2008]: *Manuale di Diritto tributario. Parte Generale*, 6.ª ed., Cedam, Padova.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2014]: «Las bonificaciones fiscales en el sistema portuario estatal: un análisis de legalidad interna y de ajuste al Derecho de la Unión Europea», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, en prensa.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [1998]: *Curso de Derecho Financiero Español*, 20.ª ed., Marcial Pons, Madrid.
- GIANNINI, A. D. [1957]: *Instituciones de Derecho tributario*, traducción y estudio preliminar por D. Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- GIL RODRÍGUEZ, I. [2008]: «Tasas portuarias de utilización», en LAGO MONTERO, J. M.ª (dir.), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 249 y ss.
- GIORGI, M. y URICCHIO, A. F. [2013]: *La tassazione delle attività marittime. Diritto tributario del mare*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.
- LAGO MONTERO, J. M.ª [2013]: «Tasas portuarias ¿fin de la guerra normativa y tarifaria?», en LAGO MONTERO, J. M.ª (dir.), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, págs. 29 y ss.
- LAGO MONTERO, J. M.ª GUERVÓS MAÍLLO, M.ª A. [2004]: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
- LIARDO, A. [2010]: «L'applicazione della Tarsu all'interno dei porti turistici e delle aree soggette all'autorità portuale», en *Il Diritto dei trasporti*, págs. 760 y ss.
- MARCO, C. [2011]: «Il controverso inquadramento giuridico delle Autorità Portuali» en *Foro Amministrativo*, núm. 9, págs. 2.923 y ss.

MARESCA, D. [2012]: *La disciplina giuridica delle infrastrutture portuali*, Giappichelli editore, Torino.

MARONGIU, G. [2004]: «Sulla natura e sulla debenza della "tassa portuale"», en *Il Fisco*, núm. 43, págs. 15.384 y ss.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2011]: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22.ª ed., Tecnos, Madrid.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [2004]: «Tasa y tarifas portuarias: Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre», en *Impuestos*, vol. I, págs. 471 y ss.

– [2013]: «Prólogo», en LAGO MONTERO, J. M.ª (dir.), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, págs. 17 y ss.

MELIS, G. [2011]: «Considerazioni in tema di tasse e diritti marittimi a seguito dell’emanazione del D.P.R. 28 maggio 2009 n. 107 in attuazione della delega di cui all’art. 1, comma 989, l. n. 296 del 2006», en *Rivista del Diritto della Navigazione*, vol. XL, núm. 1, págs. 95-116.

PAGÉS Y GALTÉS, J. [1999]: *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Escuela de Administración Pública de Cataluña-Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

REBUFFAT, V. [1991]: «In tema di "tassa portuale"», en *Giustizia civile*, II, págs. 487 y ss.

SIMÓN ACOSTA, E. [1999]: *Las tasas de las Entidades Locales. (El hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona.

SPASIANO, M. R. [2007]: «Spunti di riflessione in ordine alla natura giuridica e all’autonomia dell’autorità portuale», en *Foro Amministrativo*, núm. 9, págs. 2.965 y ss.

STEFANINI, E. [2009]: «Il riparto di competenze tra autorità marittime ed autorità portuali», en *Quaderni Regionali. Rivista quadrimestrale di Studi e Documentazione*, n.º 3, págs. 1.035-1.053.

TESAURO, F. [1998]: *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, 6.ª ed., UTET, Milano.

TUNDO, F. [2011]: «Il regime tributario delle Autorità Portuali», en *Rivista Diritto Tributario*, núm. 6, págs. 681 y ss.

VEZZOSO, G. [2009]: «La tasa portuale al vaglio della Corte Costituzionale», en *Il Diritto marittimo*, págs. 714 y ss.

– [2010]:, «Le occasioni mancate di una proposta di reforma portuale», en *Il Diritto marittimo*, págs. 439 y ss.

– [2010]: «Natura delle tasse portuali e problematiche connesse», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, págs. 321 y ss.

– [2010]:, «Applicazione della Tarsu/Tia sulle aree portuali», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 3, págs. 321 y ss.

– [2012]: «La tasa portuale e i porti estesi», en *Il Diritto marittimo*, págs. 877 y ss.

– [2013]: «Sulla debenza della tasa portuale nei cosiddetti "portos estesi"», en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, págs. 366 y ss.

EL TGU VALIDA LA COMPATIBILIDAD COMUNITARIA DEL NUEVO TAX LEASE

Análisis de la STGUE de 9 de diciembre de 2014, Asunto T-140/13

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) que comentamos avanza un paso más en la resolución de una problemática que comenzó a ponerse de relieve en nuestro país en 2006. Fue ese año cuando la Comisión Europea recibió las primeras denuncias sobre el denominado SEAF (sistema español de arrendamiento financiero para la adquisición de buques), que venía aplicándose en España desde 2002 sin que las autoridades españolas hubiesen notificado previamente a la Comisión Europea la existencia de dicha ayuda fiscal (art. 108 TFUE). Posteriormente, en 2010, asociaciones de construcción naval de siete países europeos firmaron una petición contra el citado régimen, a consecuencia de lo cual la Comisión Europea decidió abrir una investigación en junio de 2011. La incertidumbre e inseguridad jurídica creada a partir de ese momento entre los agentes implicados en las operaciones del SEAF ha llegado a poner en tela de juicio la propia supervivencia del sector naval español. En ello incidió no solo el hecho de la denuncia, sino el retraso que sufrió la Decisión de la Comisión Europea que, finalmente, se adoptó el 17 de julio de 2013, confirmando lo que ya se había ido avanzando por parte de la Dirección General de la Competencia de la UE, esto es, que el citado sistema constituía una ayuda de Estado contraria al Tratado.

Pues bien, con anterioridad a que se produjese la Decisión final sobre esta cuestión por parte de la Comisión, y ante la eventualidad de que esta se pronunciase en el sentido en el que finalmente lo hizo, se introdujeron modificaciones relevantes sobre algunos de los preceptos normativos que, combinados, generaban diferentes beneficios a los participantes de las operaciones del SEAF. Así, en particular, 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, introdujo una modificación importante relativa a la fiscalidad de los contratos de arrendamiento financiero, mediante la amortización anticipada de determinados activos, lo que se conoce como *tax lease*. En concreto, se dio nueva redacción al artículo 115, apartado 11, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) de 2004 extremo que, combinado con la pre-

via derogación de los artículos 49 y 50.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), salvaría los problemas de compatibilidad del SEAF con las directrices del TFUE.

Este nuevo régimen de amortización anticipada de activos sí fue notificado por España a la Comisión el 29 de mayo de 2012, emitiendo esta su Decisión el 20 de noviembre de 2012 en la que se consideró que el nuevo *tax lease* no constituye ayuda de Estado en el sentido del artículo 107, párrafo 1, del TFUE.

Pues bien, el 8 de marzo de 2013 una asociación de astilleros holandeses –Netherlands Maritime Technology Association– interpuso recurso contra la citada Decisión de la Comisión, solicitando la anulación de la misma, pretensión que finalmente ha rechazado el TGUE, competente para resolver los recursos contra las Decisiones de la Comisión Europea en materia de ayudas de Estado.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En apoyo de su recurso, la demandante invocó un único motivo basado en el hecho de que el examen por parte de la Comisión de la medida notificada, que a su juicio planteaba serias dificultades, debería haber requerido la iniciación del procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 4, apartado 4 del Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del TFUE.

A esos efectos, la demandante consideró como indicios de su pretensión, por un lado, la *duración del procedimiento preliminar*, que en este caso se alargó seis meses, extremo que bajo su punto de vista revela las dificultades encontradas por la Comisión durante el mismo. El Tribunal, aun aludiendo al artículo 4, apartado 5 del reglamento citado, en el que se recoge el periodo de dos meses a contar desde la notificación completa por parte del Estado miembro como plazo para emitir las decisiones de la Comisión, señala que ese plazo puede extenderse por acuerdo mutuo entre la Comisión y el Estado miembro de que se trate, extremo con el que –como señala– tratan de protegerse los intereses de los Estados notificantes, y no los de terceros Estados.

En la misma línea la demandante considera también un indicio de existencia de graves dificultades en el examen de la medida notificada, el hecho de que existiesen otras propuestas de notificaciones previas a la planteada en mayo de 2012 así como diversas reuniones mantenidas entre miembros de la Comisión y representantes del Gobierno español con carácter previo a aquella. En este caso el Tribunal estima que el tiempo que la Comisión pudo emplear para analizar proyectos anteriores a la notificación definitiva, y con un contenido diferente al de esta, no puede estimarse como tiempo empleado en el análisis del texto finalmente notificado, ya que los contenidos de anteriores propuestas eran diferentes. Por ello, concluye el Tribunal, no puede entenderse ese hecho como indicativo de que la Comisión trató de extender la duración de la fase previa a la notificación para evitar la apertura del procedimiento de investigación formal, como alegó la demandante (párrs. 69 y 70).

Por otra parte, y aunque la demanda se sustentó sobre una cuestión procesal, lo cierto es que la demandante introdujo en sus argumentos valoraciones materiales relevantes sobre la operativa del nuevo sistema de *tax lease* español.

En ese sentido, se alega que la Comisión efectuó una valoración de la medida notificada de forma aislada y sin analizarla en el contexto del resto de las medidas fiscales relacionadas con ella, tal y como sí había hecho con el antiguo *tax lease* que, finalmente, se declaró Ayuda de Estado incompatible con el TFUE. El Tribunal sostiene la opinión contraria, citando expresamente aquellos párrafos (16 a 23 de la Decisión de 20 de noviembre de 2012) en los que la Comisión analiza la medida notificada teniendo en cuenta los efectos que ahora se derivan de la supresión de aquellos preceptos del TRLIS o del RIS que, analizados e interpretados de forma conjunta, llevaron en su día a considerar al antiguo *tax lease* como ayuda de Estado incompatible con el TFUE.

Por otra parte, la demandante estima que la Comisión no ha valorado suficientemente si la medida notificada confiere una ventaja selectiva, ya que no determina quiénes serán los posibles beneficiarios del nuevo *tax lease* español. De nuevo el Tribunal manifiesta su desacuerdo con dicha alegación remitiéndose a los párrafos 26 a 36 de la Decisión cuya anulación se pretendía, en la que la Comisión concluyó que la medida notificada es una medida general que no confiere ventaja selectiva alguna. Obviamente, y tal y como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia, y así lo recuerda el Tribunal, los beneficios económicos que puedan resultar de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107, párrafo 1, del TFUE. Además, continúa el Tribunal, una carga fiscal diferente resultante de la aplicación de un sistema fiscal «general» no es suficiente, en sí mismo, para demostrar la selectividad a efectos de dicho precepto.

No obstante lo anterior, la demandante insiste considerando que, aunque la medida no se aplica a sectores específicos de activos, solo puede aplicarse a un número limitado de los mismos, toda vez que su periodo de construcción debe superar el año, extremo que en su opinión implica selectividad, opinión que el Tribunal no comparte al considerar que la excepción que el apartado 11 del artículo 115 de la LIS introduce respecto de la redacción del apartado 6 del mismo precepto, relativo a la amortización acelerada desde la fecha en que el activo esté disponible y se ponga en funcionamiento, viene motivada por el hecho de que los bienes a los que se refiere el apartado 11 son bienes singulares objeto de encargo y respecto de los cuales la mayor parte del pago ya se ha satisfecho, a través de las cuotas de arrendamiento financiero, antes de que finalice la construcción del activo (párr. 108).

En la misma línea, se adujo también por la demandante que la Comisión no explicó en la Decisión por qué la ventaja de amortización anticipada solo se aplica a activos financiados por contratos de arrendamiento financiero y no a los activos financiados a través de otros medios. A ello responde con lógica el Tribunal señalando que si el artículo 115 de la LIS se refiere a los contratos de arrendamiento, la decisión sobre la medida notificada solo puede referirse a ellos y no a otras formas de financiación.

A mayor abundamiento, la demandante termina aduciendo que la Comisión debería haber analizado la compatibilidad de la medida notificada con las normas de mercado interior, extremo

sobre el que el Tribunal señala que teniendo en cuenta que la Comisión concluyó que la nueva redacción del artículo 115, apartado 11, no era constitutivo de ayuda de Estado, no es necesario llevar a cabo dicho análisis de compatibilidad (párr. 114).

El análisis de todas las cuestiones apuntadas condujo al Tribunal a desestimar el recurso interpuesto por la demandante.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Sin duda, la resolución del TGUE desestimando el recurso de anulación interpuesto por una asociación de astilleros holandeses contra la Decisión de la Comisión Europea de 20 de noviembre de 2012, en la que se calificaba el nuevo sistema de *tax lease* español como una medida general no constitutiva de ayuda de Estado de acuerdo con el TFUE, aportará una dosis de tranquilidad al sector naval español que, desde que en 2006, año en el que la Comisión comenzó a recibir las primeras denuncias sobre el *tax lease* español, ha visto como se resentía hasta el punto de poner en tela de juicio la propia supervivencia de un sector económico muy relevante en nuestro país.

Los efectos positivos que a ese respecto tendrá el reciente pronunciamiento del TGUE no se entienden sin recordar, si quiera sea brevemente, los avatares sufridos por el sistema de *tax lease* español desde sus inicios hasta el momento actual.

Así, recordemos de forma muy sintética el esquema de las operaciones del SEAF en nuestro país, estructuras cuyo funcionamiento precisa de varios partícipes y que parten del encargo de la construcción de un buque por parte de una empresa naviera a un astillero. A continuación, una entidad financiera que preste servicios de *leasing* comprará el buque en construcción con lo que se producirá una novación de deudor en el contrato que inicialmente unía al armador y al astillero y que, a partir de entonces, vinculará a este con la citada entidad financiera. El tercer paso de la operación estaría representado por una operación de arrendamiento financiero con opción de compra concertada entre la entidad de *leasing* y una Agrupación de Interés Económico (AIE). Una vez finalizada la construcción del buque, la AIE concertará una operación de fletamento de buque vacío con opción de compra con la empresa naviera que, tras la venta efectiva, habrá adquirido de la AIE una nave por un precio inferior al que hubiera pagado si la compra se hubiese hecho directamente al astillero.

Pues bien, después de analizar la dinámica de tales operaciones, así como las ventajas fiscales y económicas que al amparo del antiguo sistema de *tax lease* se obtenían por parte de los diferentes intervinientes en las mismas, la Comisión concluyó, como hemos señalado, que el sistema de *tax lease* constituía una ayuda de Estado contraria al Tratado, declarando beneficiarios de las ayudas únicamente a los inversores de la AIE implicadas en tales operaciones. A este respecto, se concluyó que los beneficios fiscales obtenidos por los mismos se producían en dos fases. En primer lugar, al aplicarse una amortización anticipada (anterior a la puesta en funcionamiento del buque) y acelerada (propia del *leasing*) del buque arrendado, extremo que generaba cuantiosas pérdidas

a la AIE que podían deducirse sus inversores en virtud de la transparencia fiscal de tales agrupaciones. En segundo lugar, este ahorro fiscal debería compensarse después con la transmisión del buque a la naviera, compensación que no se producía porque la AIE pasaba al régimen de TT (tributación por tonelaje) notificado y aprobado en 2002 por la Comisión como ayuda estatal compatible en virtud de las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo, y porque los beneficios generados por la venta del barco terminaban por no someterse a gravamen, al considerarse que el buque tiene la condición de usado y, por tanto, no se trata de un activo nuevo.

Ciertamente, y pese a las críticas que en nuestra opinión pueden suscitar tanto el hecho de focalizar la atención en los inversores de las AIE, declarados como únicos beneficiarios de la operación, como la demora de la Comisión en emitir una Decisión al respecto, lo cierto es que desde el ejecutivo español comenzaron a tomarse medidas con carácter previo a la misma. Esa solución, que pasó por la entrada en vigor el 1 de enero de 2013 del nuevo sistema de *tax lease*, previamente notificado a la Comisión recibiendo el visto bueno de esta.

Son varias las diferencias entre los dos sistemas de *tax lease* referidos. Así, la modificación del controvertido apartado 11 del artículo 115 del TRLIS, además de la suerte que corrieron otros preceptos claves para entender el antiguo *tax lease*, conllevó la eliminación del sistema de autorización de la administración fiscal para determinar cuándo puede comenzar la depreciación del activo (en su lugar, el arrendatario podrá –vía notificación a la administración– deducir fiscalmente el coste de determinados activos adquiridos mediante arrendamiento financiero desde el comienzo de su construcción). Lo anterior será aplicable ahora a cualquier bien (y no solo a buques como de hecho venía sucediendo durante la vigencia del antiguo *tax lease*), independientemente de si los mismos se fabrican o no en España, siempre que su periodo de construcción exceda de 12 meses y no se produzcan en serie. Por otra parte, se procedió a la derogación de los artículos 49 y 50.3 del RIS. Este último fue objeto de especial atención por parte de la Comisión para emitir su Decisión de 17 de julio de 2013, pues era un precepto clave al permitir que las ventajas en que se traducía la amortización acelerada y anticipada, pensadas en principio como temporales, terminasen por convertirse en beneficios permanentes debido a la exención de las plusvalías que se aplicó a los buques adquiridos a través de un arrendamiento financiero, ya que dicho precepto los consideraba usados, catalogación que conllevaba dicho beneficio fiscal.

Con estas novedades y el visto bueno de la Comisión, parecía que la tranquilidad había llegado al sector, pero con la demanda interpuesta por la asociación de astilleros holandeses ante el TGUE, y aun cuando la solicitud de anulación de la Decisión de la Comisión favorable al nuevo *tax lease* español se centró en una cuestión meramente procesal, no es menos cierto que el fondo de la demanda no fue otro que el de poner en duda, de nuevo, la legalidad del nuevo sistema de *tax lease*, con las reservas que ello generó, otra vez, en el sector.

Así, la demandante pretende anular una Decisión de la Comisión alegando la no apertura de un procedimiento formal de investigación porque, a su juicio, no se analizan suficientemente muchos de los temas que sí abordó la Comisión para adoptar la Decisión contraria a los intereses españoles, de 17 de julio de 2013, petición que parte de una premisa errónea estimando que el nuevo sistema de *tax lease* comparte muchas características con el antiguo (p. 52) y que, a dife-

rencia del examen realizado en su día sobre aquel, en esta ocasión la medida notificada es analizada individualmente y no «en su contexto».

Ignora así la demandante que, pese a ser cierto que el nuevo sistema arranca de las modificaciones sobre el antiguo, el «contexto» ha variado radicalmente, toda vez que, como recuerda el Tribunal, en la medida en que las antiguas disposiciones del régimen de amortización anticipada así como la necesidad de aprobación previa de las autoridades fiscales españolas han desaparecido, es evidente que la cuestión de los efectos combinados que producía la antigua normativa no pueden volver a plantearse, simplemente porque ya no existen muchas de esas normas.

Realmente, y aun cuando no haya base material ni procesal para sustentar la demanda de los astilleros holandeses, lo cierto es que la propia interposición de la misma era susceptible de generar beneficios para la demandante. No podemos olvidar así el beneficio que los propios astilleros holandeses o noruegos (países denunciante del anterior sistema de *tax lease* español) obtuvieron ya con la primera denuncia y sin necesidad de esperar a la resolución de esa cuestión por parte de la Comisión. España perdió la oportunidad de construir un buen número de buques, contrataciones que en su mayoría se cerraron con dichos países. Afortunadamente las consecuencias de la demanda interpuesta por la asociación de astilleros holandeses ahora desestimada no han sido las mismas, pero sí pone de manifiesto el campo de batalla en el que se ha convertido la cuestión de las ayudas de Estado en el ámbito de la Unión Europea. En el caso concreto que nos ocupa sería conveniente no perder de vista aspectos como la libre competencia comercial, que desde un buen número de países trata de distorsionarse sistemáticamente, o el contexto de pérdida de competitividad que los pabellones comunitarios han venido experimentando como consecuencia de la competencia ejercida, en el sector que nos ocupa, desde terceros países como Corea del Sur, China o Japón.

A esta situación no es ajena Bruselas. Así, desde la Comisión Europea se recuerda la capacidad de los Estados miembros de ayudar a sus respectivos sectores navales a seguir siendo competitivos a nivel internacional a través de ayudas a navieras, de acuerdo con las Directrices sobre ayudas de Estado al transporte marítimo; a empresas de transporte marítimo, con ayudas a la inversión, a la formación o a la reestructuración; o a los astilleros, concediendo ayudas en las condiciones establecidas en el Marco sobre ayudas estatales a la construcción naval, ventajas que pueden traducirse en ayudas regionales, créditos a la exportación o ayudas a favor de la investigación y el desarrollo. Ahora bien, todas esas ayudas deberán ser notificadas y aprobadas por la Comisión antes de concederse a sus beneficiarios, como ha hecho España con el nuevo sistema de *tax lease*.

En la misma línea Bruselas ha dado carta blanca a varias medidas adoptadas en diferentes países de la UE que, haciendo gala de un evidente intervencionismo de las Administraciones públicas en un sector clave para su actividad económica, no hacen sino tratar de favorecer a sus respectivas industrias navales. No puede perderse de vista que el *tax lease*, con variantes, existe en países como Francia, Noruega, Finlandia o Países Bajos, país este último en el que, paradójicamente, existen importantes ventajas para sus astilleros traducidas en elevadas rebajas económicas en el precio de los buques, extremo que ha provocado también, hace más de dos años, la denuncia de su *tax lease* por parte de astilleros gallegos y vascos.

Toda esta situación, que no hace sino poner de manifiesto el contexto de rivalidad entre países de la UE en torno al naval, no debe desviar la atención sobre el verdadero problema del sector, esto es, la competencia que ejercen terceros países que no harán sino continuar obteniendo beneficios derivados de los litigios internos entre los países de la Unión.

Sin duda, la injustificada demanda de la asociación de astilleros holandeses constituye buena muestra de ello y el hecho de que el Tribunal de la UE la haya desestimado contribuirá a la necesaria implementación del nuevo *tax lease* español como instrumento para dotar de competitividad a nuestro sector naval a nivel internacional. Despejadas así las dudas sobre su legalidad solo cabe esperar que el sistema represente finalmente un incentivo para que los inversores participen en él, extremo para el que será clave su estabilidad procurando mantenerlo al margen de la continua litigiosidad que ha venido protagonizando desde su implantación. Para ello será importante que, de cara a cualquier modificación que sobre el sistema pretenda hacerse en el futuro, se cumpla rigurosamente con las exigencias que sí se han respetado en el nuevo sistema de *tax lease* español, esto es, notificación a la Comisión de cualquier modificación que afecte al sistema y aprobación de la misma por parte de dicha institución antes de que las ventajas en las que dichos cambios puedan traducirse se trasladen a sus potenciales beneficiarios.

Sin perjuicio de lo anterior, bajo nuestro punto de vista, el nuevo régimen de *tax lease* ha alcanzado el mayor nivel de desarrollo permitido en el actual contexto comunitario, de manera que las medidas de apoyo al sector naval deben evolucionar si se pretende que este siga constituyendo un sector estratégico y competitivo a nivel internacional.

LA REPOSICIÓN DE FONDOS PROPIOS EMPLEADOS EN LA ADQUISICIÓN DE LA NUEVA VIVIENDA HABITUAL, UNA VEZ TRANSMITIDA LA ANTERIOR, PUEDE ACOGERSE A LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN

**Análisis de la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014,
RG 2463/2013**

Miguel Alejandro Sánchez Ferrándiz

Técnico de Hacienda.

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)

I. SUPUESTO DE HECHO Y NORMATIVA APLICABLE

En síntesis, la problemática que se suscita se limita a aquellos supuestos en que el contribuyente adquiere, con carácter previo a la transmisión de la que constituye su vivienda habitual, la que se convertirá en su nueva residencia. Y, en concreto, si puede entenderse reinvertido el importe que el obligado tributario destine, procedente de la enajenación de la anterior, a la reposición de los fondos propios empleados en la adquisición de la nueva. La Dirección General de Tributos (DGT) se había pronunciado en reiteradas ocasiones en los términos siguientes: «Las cantidades que del importe obtenido en la venta se destinen a reponer fondos ya dispuestos no darán motivo a practicar la exención»¹. En otras ocasiones el centro directivo se expresa de la siguiente manera: «Por tanto, no podrá tener la consideración de importe reinvertido aquel que el contribuyente pudiera atribuir a cantidades satisfechas con anterioridad a la fecha de la transmisión por la adquisición de dicha nueva vivienda»². O de esta otra: «de aplicar los fondos obtenidos a reponer ahorros previamente invertidos en la adquisición de la nueva habitual, la ganancia patrimonial generada quedará sujeta y no exenta de tributación»³.

Por su parte, la normativa aplicable⁴ se halla constituida por el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y por el artículo 41 de su Reglamento (RIRPF):

¹ V1155/2005, de 16 de junio (NFC030014); V0702/2010, de 13 de abril (NFC037868); V1348/2010, de 17 de junio (NFC038454).

² V0591/2012, de 20 de marzo (NFC044006).

³ V1304/2006, de 30 de junio (NFC023267); V0710/2007, de 9 de abril (NFC025551) y V0719/2007, de 9 de abril (NFC025562).

⁴ Se transcribe la normativa aplicable sin las últimas reformas que han incorporado otros supuestos de exención por reinversión que nada tienen que ver con nuestro asunto.

Artículo 38 de la LIRPF:

«Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida».

Artículo 41 del RIRPF:

«1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 55.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 54 de este Reglamento.

2. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión.

Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del periodo impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella.

3. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento».

De la normativa transcrita puede verse con claridad que la norma de rango legal es bastante parca y se limita a fijar los elementos esenciales que permitirán la exención: transmisión y adquisición de vivienda habitual y reinversión del importe obtenido, con posibilidad de exención en proporción a lo reinvertido. En todo lo demás se produce una remisión amplísima al desarrollo reglamentario.

II. CRITERIO UNIFICADO POR EL TEAC

El criterio unificado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 11 de septiembre de 2014 [RG 2463/2013 (NFJ055271)] es el que, a continuación, se transcribe: «Para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión».

Las siguientes páginas pretenden comentar la resolución indicada que modifica, como puede apreciarse, el criterio que tradicionalmente venía aplicando la Administración tributaria.

III. JUICIO CRÍTICO

En primer lugar, y aunque ello nada tiene que ver con los aspectos materiales y normativos de la cuestión, merece, en nuestra opinión, un breve comentario el fundamento cuarto de la resolución. El TEAC se encarga de recordar al órgano recurrente (el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT), por el hecho de apoyar su postura en diversas consultas de la DGT, que

no se haya vinculado por dichos criterios y que, sin embargo, la doctrina del TEAC sí resulta vinculante para toda la Administración tributaria. Esta apreciación, dicho sea con el debido respeto, se nos antoja, además de obvia por venir expresamente recogida en la normativa tributaria, ciertamente innecesaria. Por una parte, resulta de todo punto coherente y razonable que el órgano recurrente, ante la falta de pronunciamiento del TEAC sobre la cuestión planteada, fundamente su recurso en las diversas consultas que al respecto haya evacuado la DGT por cuanto estas vinculan a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (*vid.* art. 89.1 LGT) y es el repetido órgano, por dicción expresa del artículo 65 del RGAT, el encargado de contestar las consultas tributarias escritas. Y, por otra, y aun cuando estas repuestas no vinculen a los Tribunales Económico-Administrativos, entendemos que la interpretación que de la norma hace la DGT es, en este particular supuesto, especialmente reveladora y relevante pues, como se ha visto, la regulación de la exención en la LIRPF es parquísima y se remite a un desarrollo reglamentario que, dada la forma en que se expresa la ley, es notablemente amplio. Y como la competencia en el desarrollo reglamentario de las normas tributarias estatales recae en el ministro de Hacienda, a tenor de lo indicado en el último párrafo del artículo 7.1 de la LGT, y a la DGT la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias, según el artículo 3 del Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, parece recomendable tomar como especialmente cualificadas las opiniones que, a la postre, emanan del órgano administrativo que «diseñó» el amplio desarrollo reglamentario de la figura jurídica controvertida. Como veremos, la resolución del TEAC se basa muy fundamentalmente en la norma administrativa.

Centrando ya la cuestión en el objeto nuclear de este comentario se nos antoja imprescindible, dada, como hemos apuntado, la amplísima remisión de la ley al desarrollo reglamentario, analizar el texto legal para determinar los fundamentos que justifican, en nuestra opinión, la exención. Y, así, caben dos interpretaciones posibles, que no son excluyentes:

- a) El legislador ha pretendido que el importe obtenido en la transmisión de la vivienda habitual quede en su mayor parte disponible para el contribuyente pues la ganancia generada supone una importante manifestación –en ocasiones la única– del ahorro personal y familiar (*vid.* exposición de motivos de la ley).
- b) El legislador quiere facilitar el derecho constitucional a una vivienda digna.

En suma, intentamos dilucidar aquí los motivos o la finalidad última que persigue el legislador para dejar sin efecto la realización del hecho imponible y, es nuestra opinión, que el supuesto de hecho que pretende ser especialmente amparado y protegido es el referido en la letra b) anterior y para ello, y no para otras finalidades, la ley decide dejar libre del impuesto personal las rentas que se generen en la transmisión de la vivienda habitual en la medida en que lo obtenido vuelva a ser empleado de modo explícito en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Se trata, pues, de una exención finalista que tiene su razón de ser en la necesidad de obtener los fondos procedentes de la anterior vivienda habitual para satisfacer, en todo o en parte, el coste de

la nueva por cuanto no parece que quien dispone de medios económicos suficientes para adquirir una nueva vivienda, que ha sido capaz de abonar con recursos propios, precise de una especial protección. Por tanto, defendemos que la motivación de la exención es la adquisición de una nueva vivienda habitual y que, en atención al concreto amparo que dicho acontecimiento merece, el legislador ha querido allegar el máximo de recursos financieros para tal menester cuando estos proceden, precisamente, de la anterior vivienda habitual. Y esta finalidad, en la medida en que supone excepción a la tributación del hecho imponible, debe cumplirse de manera indudable debiendo ser patente y diáfano que lo obtenido se ha destinado a satisfacer la totalidad o parte del coste de adquisición de la nueva vivienda habitual.

El TEAC emplea como argumento la interpretación que la DGT efectúa de la reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades (IS) manifestando que la interpretación que ante el mismo supuesto de hecho hace el centro directivo es idéntica al criterio que se sostiene respecto de la exención por reinversión en vivienda habitual. Sin embargo, como se expondrá, ni la finalidad pretendida con ambos beneficios fiscales es la misma ni de la redacción del precepto del IS pueden desprenderse tales conclusiones. En primer término, no resulta baladí la forma legal o reglamentaria con que se denominan los artículos que regulan la controvertida figura; así, en el IRPF, el artículo 38 de la LIRPF habla de «reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual» y el artículo 41 del reglamento de «exención por reinversión en vivienda habitual»; por su parte, el artículo 42 de la LIS indica «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios». Como puede verse, la LIRPF cita el origen de la reinversión (transmisión de la vivienda habitual) y es el RIRPF, encargado por expresa remisión del texto legal de desarrollar el beneficio fiscal, el que sin lugar a dudas indica la finalidad de la exención, cual es la reinversión en vivienda habitual. Por contra, la LIS deja bien claro que lo relevante en su caso es la reinversión del beneficio y no el destino concreto en que la reinversión debe materializarse: el precepto no se denomina «Reinversión en...» sino «Reinversión de...».

En segundo lugar, la regulación de la reinversión societaria presenta claras diferencias con respecto a la contenida en la tributación de la persona física que ponen de manifiesto que lo relevante de aquella no es el destino efectivo de los importes obtenidos en la enajenación de los bienes sino la adquisición de los nuevos y que la finalidad de esta reinversión es el mantenimiento de la capacidad económica y productiva de la empresa. Así, si lo relevante fuera la reinversión económica o financiera no se indicaría que «la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice», ni se contemplaría expresamente la posibilidad de adquirir los bienes mediante arrendamiento financiero; ni se indicaría en el RIS, al hablar de los planes especiales de reinversión, de la inversión o entrada en funcionamiento. Todo ello, en nuestra opinión, pone de manifiesto muy a las claras que la reinversión en el IS no es semejante a la del IRPF; en esta se exige la reinversión económica o financiera, esto es, que se produzca de manera efectiva el destino de los importes obtenidos a la finalidad que fundamenta la exención; en aquella es bastante la adquisición en plazo de los bienes exigidos por la norma siendo indiferente la forma en que se produzca el pago de estos y siendo, por ello, el destino efectivo dado a los importes, en su caso obtenidos, indiferente para dar por cumplida la reinversión.

El párrafo concreto que suscita la controversia permite el derecho a la exención si las cantidades obtenidas en la transmisión de la anterior se destinan a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual adquirida dentro de los dos años anteriores. Una interpretación literal del apartado cuestionado exigiría que el importe obtenido tuviera como fin o por efecto pagar enteramente el precio del nuevo inmueble. Como es bien sabido el precio es la principal obligación que incumbe al comprador en el contrato de compraventa por lo que dicho concepto solo puede predicarse respecto de los importes que el comprador abone por tal concepto. Y, por ello, entendemos, la DGT viene haciendo una interpretación extensiva que comprende no solo el supuesto literal reglamentario sino, en definitiva, los supuestos en que el contribuyente emplea lo conseguido en la enajenación en satisfacer el coste de la adquisición, bien sea directamente al comprador (o prestador de otros servicios inherentes a la adquisición) o bien a un tercero que financió o satisfizo dicho coste. En suma, se trata de emplear lo obtenido con el fin de aliviar el coste económico que supone la compra de la nueva vivienda habitual. Y siguiendo con la literalidad propugnada por el TEAC no debemos olvidar que el término reinversión, que no se encuentra como tal en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (DRAE), se halla compuesto por el prefijo «re-» y el sustantivo «inversión»; el prefijo denota repetición o que algo vuelve a suceder; por su parte, inversión proceden del verbo «invertir» que, en su segunda acepción, significa «emplear, gastar o colocar un caudal». Por tanto de la dicción literal de la norma se colige con claridad que se exige que el importe obtenido en la transmisión de la anterior vivienda habitual debe utilizarse nuevamente en la adquisición de la nueva y ello solo se produce si el repetido importe se emplea de manera directa en la satisfacción del coste, bien mediante su entrega al transmitente, bien a un tercero que financió la operación. Y este destino directo no implica, al contrario de lo que indica el Tribunal, que el dinero deba ser específica y directamente el mismo que el procedente de la vivienda pues ello, además de ser absurdo, ni siquiera sería posible depositando las cantidades en una entidad de crédito, lo cual deriva del carácter fungible del dinero a que hace referencia el propio TEAC. Define el DRAE los bienes fungibles como aquellos de los que «no puede hacerse el uso adecuado a su naturaleza sin consumirlos y aquellos en reemplazo de los cuales se admite legalmente otro tanto de igual calidad. Por tanto, ni la ley ni el reglamento ni la DGT exigen que los «dineros» sean exactamente, como si se hallaran marcados con una señal indeleble, los mismos que los obtenidos, precisamente por su carácter fungible. Así, el líquido percibido podría depositarse en la misma cuenta bancaria en la que el contribuyente ingresara sus nóminas mensuales y en la que se cargaran sus gastos habituales sin que ello permitiera concluir de manera tajante que el destino de aquellos importes ha sido otro distinto en la medida en que, dada la fungibilidad del dinero, lo gastado se reemplazara por otro tanto de igual calidad. Pero lo que sí parece evidente es que dada la fungibilidad del dinero lo pretendido es que se produzca un destino definitivo de lo obtenido que impida su sustitución por un nuevo efectivo, esto es, que el dinero se gaste, en el sentido de agotar definitivamente su uso para el contribuyente con la adquisición de la nueva vivienda, y ello no queda cumplido si el importe obtenido se emplea para reponer los fondos previamente empleados.

En este sentido, opinamos, se expresaba la normativa reglamentaria que regulaba la exención con la primera Ley del Impuesto del año 1978. Así, el Reglamento del Impuesto del año 1979 se expresaba en los términos siguientes: «Igualmente, será aplicable el tratamiento previsto en el

apartado anterior, cuando la adquisición de la nueva vivienda habitual se produjese, como máximo, dentro de los dos años anteriores a la fecha de enajenación, siempre que el importe de esta se destine a la finalidad indicada». Y el Reglamento del Impuesto de 1981 no deja lugar a dudas de la finalidad de la reinversión cuando exige la afectación a la adquisición de la nueva vivienda habitual aun cuando esta hubiera sido adquirida por medio de préstamo o crédito⁵.

No nos parece que el párrafo discutido suponga una excepción de la regla general de reinversión del importe tras la enajenación sino más bien de una matización de aquella toda vez que el cauce temporal de los hechos económicos habituales (primero venta y después compra) se altera y por ello se explicita la forma en que, en este particular supuesto, debe materializarse la reinversión.

No se trata de que el precepto pueda, en la práctica, tener poca aplicación pues quizá lo pretendido sea una concreta forma de asumir el coste de la nueva adquisición; ni de que se discrimine a quien adquirió su nueva vivienda antes de transmitir la anterior de los que hacen primero esto y después aquello. Las exenciones, en la medida en que restringen la generalidad del hecho imponible, siempre tienen un carácter discriminatorio respecto de los sujetos o de los supuestos de hecho que no se ven beneficiados por la «gracia» del legislador. Y, por ello mismo, debe atenderse a la finalidad pretendida para no extender sus efectos más allá de las intenciones legislativas. Por tanto, no es en absoluto descartable que el tratamiento que deba darse a quienes tuvieron capacidad económica suficiente para adquirir su nueva vivienda habitual, sin precisar ni siquiera acudir a la financiación ajena, sea radicalmente distinto del que necesitó de esta o de aquel contribuyente que no solo no puede permitirse mayor endeudamiento presente sino que requiere la venta de su vivienda actual para afrontar la compra de la nueva.

En definitiva, se facilita la compra a quien no tiene recursos suficientes dejando libre del impuesto personal aquellas ganancias patrimoniales generadas por la transmisión del mismo tipo de bien cuya adquisición se fomenta, con la bien entendida finalidad de que el importe obtenido se utilice de manera definitiva e irreversible en la adquisición de la nueva vivienda habitual.

Y la resolución del TEAC contiene una conclusión que todavía nos resulta más desconcertante: «Por lo tanto, y partiendo del carácter fungible del dinero, se considera suficiente que la cantidad previamente abonada por la nueva vivienda, sea equivalente o superior a la obtenida por la venta de la vivienda habitual, toda vez que se cumple el requisito de la afección de la ganancia patrimonial al pago del precio de la nueva vivienda». Con este párrafo el TEAC da carta de naturaleza al criterio de la reinversión jurídica del IS de tal manera que basta comparar valor de venta con valor de compra fijándose la reinversión y, en consecuencia, la ganancia exenta, en la proporción en que aquella se halle respecto de esta. Reiteramos que no es esta la finalidad de la

⁵ Artículo 94.4: «Igualmente, será aplicable el tratamiento previsto en los apartados anteriores, cuando la adquisición de la nueva vivienda habitual o de los activos materiales fijos, se produjese, como máximo, dentro de los dos años anteriores a la fecha de enajenación, siempre que el importe de esta se afecte a la finalidad indicada, incluso si los activos o la segunda vivienda habitual hubiesen sido adquiridos por medio de crédito o préstamo».

exención; con esta interpretación «comparativa» en nada se garantiza que el importe de la venta quede vinculado al pago del coste de la nueva. No se produce la afectación (entendemos que el vocablo empleado por el TEAC debió ser este y no el de afección), esto es, no se destina la suma percibida a un gasto o finalidad determinados. Además, esta interpretación acarrea otras dudas ciertamente relevantes, entre otras:

- 1.^a Momento en que se entendería producida la reinversión. Al no existir con posterioridad a la enajenación de la anterior vivienda un acto de entrega del importe de la nueva a un tercero (transmitente o financiador) habría de fijarse en la misma fecha en que se produce la transmisión de la que venía siendo vivienda habitual. No creemos que esto implique afección alguna de la ganancia patrimonial (por utilizar los términos empleados por el TEAC) al precio de la nueva vivienda sino solo al patrimonio del contribuyente. ¿Podría considerarse afecto el importe obtenido si en el mismo acto se procediera a adquirir una vivienda como segunda residencia o si esta adquisición se produjese dentro de los años siguientes a la transmisión generadora de la ganancia exenta por reinversión?
- 2.^a ¿Sería esta conclusión del Tribunal aplicable a los casos, por otra parte más habituales, de enajenación previa a la adquisición? La respuesta no puede ser más que afirmativa pues de otra manera se produciría una clara discriminación según fuera el lapso temporal de las operaciones. Sin embargo, ello dejaría sin efecto los dos primeros párrafos del artículo 41.2 del RIRPF.

Y, con todo, la interpretación que siempre hemos defendido es aún más restrictiva que la de la DGT y, por supuesto, que la del TEAC. Somos de la opinión de que la opción por la reinversión, esto es, la decisión del contribuyente de aplicar los importes obtenidos a la adquisición de su nueva vivienda habitual, debe efectuarse en el momento en que se produce el hecho realmente relevante a los efectos de la existencia de reinversión: el pago del precio; es en este acto cuando el contribuyente manifiesta si para extinguir la deuda contraída con el transmitente empleará lo percibido o no. Y esta conclusión no supone vaciar de contenido la exención sino aplicarla únicamente en aquellos supuestos en que el contribuyente decide aplicar de manera directa lo percibido al pago del precio; ni implica desconocer los usos del mercado inmobiliario en donde en la mayoría de los casos el pago del precio se satisface acudiendo a la financiación ajena. Simplemente el legislador beneficia a aquellos contribuyentes que actúan en la forma prevenida: empleo de la cuantía obtenida en el pago del precio de la nueva vivienda. Esto es, prefiere la extinción de la deuda contraída con el vendedor o su minoración antes que la contracción de una deuda que, si bien servirá para cumplir la obligación de pago, aumentará su pasivo patrimonial. Por tanto, es nuestra opinión, no cabe adquirir pagando el precio con financiación ajena y, posteriormente, aplicar lo obtenido a la cancelación, total o parcial, del préstamo obtenido. Y así entendida la figura tributaria cobra pleno sentido el párrafo que suscita la controversia y origina la unificación del criterio pues en él se clarifica qué es lo que debe satisfacerse para entender que el dinero percibido en la transmisión se destina a la reinversión: el precio, entendido este como la obligación que contrae el comprador con el transmitente de la vivienda.

Por todo, y a modo de resumen, la resolución del TEAC unifica un criterio que consideramos no se ajusta a la finalidad pretendida con la exención realizando una interpretación de la reinversión en sentido jurídico y no económico o financiero de tal forma que aquella no garantiza, según nuestra opinión y por los argumentos expuestos, que el destino efectivo de las cantidades que el contribuyente hubiera obtenido en la enajenación de su vivienda habitual sea la adquisición de la nueva. Por tanto, en la medida en que la interpretación que venía realizando la DGT del precepto reglamentario es distinta al criterio sentado por el Tribunal, y dada la amplia remisión al desarrollo reglamentario que de la exención por reinversión en vivienda habitual efectúa la LIRPF sería recomendable, si el centro directivo considera su interpretación ajustada a la finalidad del beneficio fiscal, una modificación del artículo 41 del RIRPF. En tanto esto no se produzca, como bien se encarga de recordar el propio TEAC en su resolución, el criterio vincula a toda la Administración tributaria.

LAS NUEVAS REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y NIVELACIÓN

Luis A. Malvárez Pascual

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

M. Pilar Martín Zamora

*Profesora Titular de Contabilidad.
Universidad de Huelva*

EXTRACTO

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ha incorporado dos reducciones a la base imponible con el objetivo de mejorar la neutralidad de las fuentes de financiación y la capitalización de las sociedades, favoreciendo a las empresas que se financien con fondos propios frente a las que lo hagan mediante endeudamiento. Se trata de la reserva de capitalización, regulada en el artículo 25, y de la reserva de nivelación, regulada en el artículo 105. En el presente trabajo se realizará un análisis crítico de las nuevas normas, lo que permitirá poner de manifiesto las cuestiones más controvertidas de la nueva regulación, así como la inconsistencia de la misma con alguno de los objetivos que han justificado su introducción.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, principio de neutralidad, capitalización empresarial, reserva de capitalización y reserva de nivelación.

Fecha de entrada: 16-12-2014 / Fecha de aceptación: 08-01-2015 / Fecha de revisión: 14-01-2015

THE NEW REDUCTIONS TO THE TAX BASE IN THE CORPORATE INCOME TAX: CAPITALIZATION RESERVE AND LEVELING RESERVE

Luis A. Malvárez Pascual

M. Pilar Martín Zamora

ABSTRACT

The new Corporate Income Tax Law incorporates two reductions to the tax base to improve the neutrality of financing and capitalization sources of the companies, in order to favor the companies which are financed with own funds versus those that do by borrowing. On the one hand, we meet the capitalization reserve, regulated in article 25, and, on the other hand, the text adds a leveling reserve which is regulated in article 105. In this work, we make a critical analysis about the new standards which will allow knowing the most controversial aspects of the new regulation as well as its inconsistency with some objectives that justify its adoption.

Keywords: Corporation Income Tax, neutrality principle, business capitalization, capitalization reserve and leveling reserve.

Sumario

1. Introducción
2. Objetivos de las nuevas reservas de capitalización y nivelación
 - 2.1. Objetivos comunes
 - 2.2. Objetivos específicos de la reserva de capitalización
3. Antecedentes
4. La reserva de capitalización
 - 4.1. Cuantía y límites de la reducción
 - 4.2. Requisitos a los que se sujeta la aplicación de la reducción
 - 4.3. Incompatibilidades e incumplimiento de los requisitos
 - 4.4. Tratamiento contable de la reserva de capitalización
 - 4.5. Efectos de la medida
5. La reserva de nivelación de bases imponibles
 - 5.1. Objetivos y naturaleza de la reserva de nivelación
 - 5.2. Cuantía de la reducción de la base imponible y límite máximo de la misma
 - 5.3. Adición a la base imponible de la entidad de las cantidades que hayan reducido la base imponible
 - 5.4. Dotación y disposición de la reserva
 - 5.5. Incompatibilidades
 - 5.6. Incumplimiento de los requisitos a los que se vincula la reducción
 - 5.7. Tratamiento contable de la reserva de nivelación
 - 5.8. Efectos de la medida
6. La aplicación de las reservas de capitalización y nivelación en los grupos de sociedades

1. INTRODUCCIÓN

Una de las novedades más importantes que contempla la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) es la incorporación de dos nuevas reducciones en la base imponible, una técnica que hasta el momento se había utilizado en este impuesto de forma excepcional.

La primera de ellas forma parte del régimen general aplicable a todas las sociedades, regulándose en el artículo 25 de la LIS, que introduce la llamada «reserva de capitalización». En virtud de dicho precepto, no va a tributar una parte de la base imponible que se obtenga en el periodo impositivo, siempre que en el mismo se haya producido un incremento de los fondos propios, siendo el importe de la reducción de un 10% de dicho incremento, sin que pueda superar el 10% de la base imponible del periodo. Ahora bien, para que se pueda aplicar esta reducción no es una condición necesaria la inversión de esta reserva en algún tipo concreto de activo, en la medida en que se trata de un incentivo a la capitalización de las sociedades, pero no a la inversión empresarial. Por ello, los requisitos que se exigen para tener derecho a la aplicación de la reducción son, por un lado, el mantenimiento del incremento de los fondos propios durante los cinco ejercicios siguientes y, por otro, la constitución de una reserva indisponible por el importe de la reducción que deberá mantenerse durante dicho plazo, salvo en los casos que determina la norma.

Por su parte, el artículo 105 de la LIS regula la denominada «reserva de nivelación», que resulta únicamente aplicable a las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión, de acuerdo con el artículo 101 de dicha ley. La norma permite la aplicación de una reducción en la base imponible del 10%, siempre que se dote una reserva indisponible por dicho importe. Ahora bien, las cantidades que hayan minorado la base imponible se deberán adicionar a la base de los cinco periodos impositivos inmediatos y sucesivos si la sociedad obtiene bases impositivas negativas y, en todo caso, las cuantías no adicionadas deberán integrarse en la base imponible del periodo correspondiente a la fecha de conclusión del señalado plazo de cinco años.

En este trabajo se pretende realizar un análisis crítico de las nuevas normas. El estudio de la configuración jurídica de estas dos reducciones de la base imponible permitirá poner de manifiesto las cuestiones más controvertidas de la nueva regulación, así como proponer algunas modificaciones en las normas para evitar efectos indeseados. No obstante, con carácter previo, se examinarán los objetivos que han motivado la introducción de tales normas en el ordenamiento tributario. El conocimiento de los mismos posibilitará una valoración crítica de la incorporación de estas medidas a la legislación tributaria y de si su configuración jurídica puede servir o no para el cumplimiento de los objetivos expresados por el propio legislador.

2. OBJETIVOS DE LAS NUEVAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y NIVELACIÓN

Como se ha indicado, para entender las nuevas normas es fundamental el estudio de los objetivos que se pretenden conseguir con las mismas. En este sentido, se hará referencia, en primer lugar, a los objetivos generales que, según el legislador, se persiguen con estas dos reducciones de la base imponible, para lo cual se distinguirá entre los objetivos de política económica y los de política fiscal. Posteriormente, se señalarán los objetivos que, además de los anteriores, el legislador atribuye de forma específica a la reserva de capitalización.

A tal efecto, es de agradecer que, como ocurre en este caso, en las exposiciones de motivos de las leyes tributarias se recojan los objetivos que persigue el legislador al incorporar una determinada medida. Sin embargo, no siempre ocurre así, pues lo habitual es que, cuando se introducen beneficios fiscales u otros mecanismos de carácter técnico que determinan una ventaja fiscal, no se expliquen las razones de su inclusión en la norma. De hecho, en ocasiones no se sabe muy bien cuál es el fundamento que justifica la introducción de un beneficio fiscal, lo que dificulta un análisis posterior sobre la eficacia de la norma en su aplicación práctica y el grado de cumplimiento de los fines que se perseguían. Por ello, se ha de aplaudir que en la exposición de motivos de la Ley 27/2014 se hayan señalado expresamente los objetivos de las nuevas reservas de capitalización y de nivelación, en la medida en que esto permite que se pueda valorar si las normas son o no adecuadas para el cumplimiento de tales finalidades y, con el paso del tiempo, si se han obtenido los objetivos que se pretendían alcanzar.

2.1. OBJETIVOS COMUNES

2.1.1. Objetivos de política económica

La exposición de motivos de la LIS señala que, con estas medidas, se pretende favorecer la capitalización empresarial de forma que las empresas disminuyan su nivel de apalancamiento financiero y modifiquen la relación entre las fuentes de financiación ajena y propia. Parece que el objetivo del legislador con la introducción de estas reducciones es incidir en el comportamiento de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) para que estos alteren su conducta en relación con sus fuentes de financiación, pues se considera que en la empresa española la financiación ajena tiene un excesivo peso.

Ciertamente, si algo ha puesto de manifiesto la situación de crisis económica y financiera por la que aún atraviesa nuestro país es que uno de los grandes problemas de las empresas españolas es su alto nivel de endeudamiento o apalancamiento financiero. Según los datos del Informe anual del Banco de España correspondiente a 2013, a finales de dicho año la ratio de deuda empresarial sobre el producto interior bruto (PIB) era del 128 %, ratio que está descendiendo desde

que, a mediados de 2010, alcanzara su máximo del 145 % del PIB¹. Estos datos, unidos a la deuda de los hogares, determinaban que en dicha fecha la deuda privada en España representara aproximadamente dos veces el PIB. En cualquier caso, el descenso en los últimos años de la deuda privada y, en particular, en las empresas no financieras, se explica más por su dificultad de acceso al crédito que por un cambio en la cultura empresarial. Ahora bien, la necesidad de continuar por la senda de la reducción de la deuda, tanto pública como privada, es una necesidad si las empresas españolas pretenden ser competitivas, aspecto esencial para que puedan crear empleo. Al menos, así debe ser hasta que los niveles de deuda sean asumibles en caso de que se produzca una nueva situación de crisis económica.

En consecuencia, las nuevas reducciones se fundamentan en la idea de que, mediante la legislación tributaria, se pueden introducir mecanismos que incentiven la financiación propia frente a la ajena para, a través de ello, propiciar una modificación del comportamiento empresarial en relación con las fuentes de financiación. La primera de las medidas que se adoptó por la legislación tributaria para el cumplimiento de esta finalidad fue la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros, mediante la adición de una letra g) al artículo 14 del TRLIS y la modificación del artículo 20 de la misma norma, operada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo². En cualquier caso, no conviene olvidar que, además de perseguir el objetivo señalado, estas normas cumplían principalmente una función recaudatoria, pues estaban orientadas a incrementar las bases imponibles sujetas a gravamen de las grandes empresas en alguno de los años más afectados por la crisis económica. En efecto, esa regulación estaba directamente relacionada con la necesidad de incrementar la recaudación en el IS por las exigencias de la consolidación fiscal y el control del déficit, en la medida en que la recaudación total por este impuesto había disminuido de una forma alarmante por diferentes motivos. Estas medidas se mantienen en los artículos 15 h) y 16 de la nueva LIS, con ciertas modificaciones, lo que muestra que dicho mecanismo, más allá de los efectos recaudatorios, se ha introducido con vocación de permanencia en nuestro ordenamiento tributario.

No obstante, para la incentivación de determinados comportamientos de los contribuyentes, somos más partidarios de medidas positivas orientadas a motivar conductas que incrementen la financiación propia de las empresas que de aquellas otras que penalicen la financiación ajena mediante una limitación de la deducibilidad de los gastos en los que se incurra al financiar de este modo la actividad económica. Precisamente en esta línea, y con el objetivo de incidir en esta situación, los artículos 25 y 105 de la LIS introducen un conjunto de mecanismos orientado a favorecer la

¹ Banco de España: Informe anual, 2013, pág. 49: «La ratio de deuda empresarial sobre PIB, que era a mediados de los noventa inferior a la de otros países de nuestro entorno (alrededor del 45%), llegó a situarse en 2007 en el 132 % (117 % si se excluye la financiación interempresarial), muy superior a los registros observados en el promedio de la UEM (94 %), en Reino Unido (93 %) y en Estados Unidos (76 %). La inercia de los flujos de financiación y la evolución desfavorable del PIB hicieron que dicha ratio siguiera aumentando, hasta alcanzar cerca del 145 % del PIB a mediados de 2010. Tras la corrección acumulada desde entonces, a finales de 2013 se situaba en el 128 % del PIB, casi 30 puntos por encima de los registros de la UEM y superior también a los de otras economías avanzadas, como Reino Unido o Estados Unidos».

² En relación con la limitación en la deducción de los gastos financieros, el Real Decreto-Ley 12/2012 señaló en su exposición de motivos que «favorece de manera indirecta la capitalización empresarial».

capitalización de las sociedades. Estas medidas expresan un objetivo en abstracto consistente en el aumento de la financiación propia de las empresas, sin exigir que esta alcance una determinada ratio frente a la financiación ajena o en relación con cualquier otro parámetro relativo al activo o al pasivo de la entidad. Se supone que, en todo caso, un incremento de los fondos propios de las empresas dará lugar a una mejor capitalización empresarial, lo que situará a las empresas españolas en una idónea posición para competir y para soportar los efectos de cualquier situación de crisis empresarial que pudiera afectarles. Esta concepción parece acertada, pues condicionar las reducciones a que las empresas tengan un determinado nivel de apalancamiento financiero no habría sido una decisión adecuada. La relación óptima en la que tienen que estar las distintas fuentes de financiación empresarial depende de numerosos factores, por lo que no se puede establecer una regla universal sobre el nivel más adecuado de apalancamiento de las empresas. De hecho, un cierto apalancamiento es positivo para la propia empresa y a nivel macroeconómico pues, en muchas ocasiones, solo si se tiene acceso a la financiación ajena se pueden desarrollar inversiones o actividades económicas que de otro modo no se podrían realizar. Además, el resultado derivado de una actividad económica puede ser mayor que los costes que genera la financiación ajena de la misma, por lo que en esta situación el endeudamiento puede generar importantes ventajas, incluso para la propia Hacienda pública pues, si no se hubiera obtenido la financiación ajena, la actividad no se habría podido desarrollar y el beneficio gravable sería menor. Sin embargo, también es cierto que si la empresa se endeuda de forma excesiva y el resultado de la actividad empresarial no es el esperado, podría no disponer de los medios suficientes para hacer frente a la deuda contraída.

Más allá de los argumentos que el legislador haya podido expresar en la exposición de motivos, lo cierto es que los efectos de estas nuevas reducciones en la base imponible para la mejora de la capitalización empresarial son, a nuestro juicio, muy limitados. La medida que puede cumplir un papel más destacado a estos efectos es la reserva de capitalización, pues se trata de una ventaja fiscal definitiva, salvo que se produzca el incumplimiento de las condiciones que determinan el acceso a la reducción. No obstante, la única consecuencia definitiva de la medida sobre la capitalización empresarial es que la cuota tributaria ahorrada se puede mantener en la empresa, pero el resultado sobre el incremento de los fondos propios es meramente temporal, pues aunque sea un requisito para que se aplique la mencionada reducción, el incremento debe mantenerse tan solo durante un plazo de cinco años. Ahora bien, a partir de que transcurra el mencionado plazo, tanto la reserva indisponible de capitalización como el aumento que se haya producido de los fondos propios pueden ser objeto de reparto a los socios, por lo que el resultado de esta medida sobre la capitalización empresarial tiene una duración definida. Además, esta norma solo fomenta el incremento de los fondos propios mediante la aplicación de los resultados obtenidos por la entidad, pero deja de lado otras formas de capitalización pues, por ejemplo, no se tienen en cuenta las aportaciones de los socios realizadas con tales fines o las ampliaciones de los fondos propios por compensación de créditos. Más limitados aún son los efectos de la reserva de nivelación sobre la capitalización empresarial pues, como se mostrará, tan solo permite una reducción temporal en el IS. Téngase en cuenta que las bases imponibles que se sustraen de tributar en un periodo se añaden en el plazo máximo de los cinco periodos impositivos inmediatos y sucesivos. Finalmente, el legislador tampoco ha sido consistente con estos objetivos en otros preceptos de la LIS, pues algunas novedades que la misma ha introducido pueden propiciar el reparto de beneficios por las sociedades. En este sentido, esta polí-

tica puede resultar necesaria para evitar incurrir en los requisitos que determinan la patrimonialidad sobrevenida de una sociedad, de acuerdo con el artículo 5.2 de la LIS, segundo párrafo³. En efecto, esta norma podría obligar a muchas entidades a repartir beneficios a los socios para evitar que la tesorería acumulada determine su calificación como entidad patrimonial⁴, lo que evidentemente es contradictorio con el objetivo de la reforma de favorecer la capitalización empresarial.

2.1.2. Objetivos de política fiscal

En relación con los objetivos de política fiscal, el legislador señala que con estas normas se pretende equiparar el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia de las sociedades. En este sentido, la exposición de motivos de la Ley 27/2014 considera que tanto la reserva de capitalización como la limitación en la deducibilidad de gastos financieros tienen como propósito el logro de una mayor neutralidad fiscal de las fuentes de financiación⁵, repitiendo el mismo argumento respecto a la reserva de nivelación, que resulta tan solo de aplicación para las empresas de reducida dimensión⁶. Este argumento se pretende justificar en base al principio de neutralidad, pues con estas

³ Esta norma trata de evitar que puedan ser calificadas como entidades patrimoniales las sociedades que cumplan temporalmente los requisitos por la existencia de activos no afectos o valores adquiridos a consecuencia del desarrollo de la actividad económica, sobre todo por la acumulación de tesorería. No obstante, la regulación es muy restrictiva, lo que permite que los requisitos para tener la consideración de sociedad patrimonial se puedan cumplir con cierta facilidad, particularmente si la comparamos con una norma similar que contempla la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Esta última norma es muy relevante, en la medida en que se aplica a efectos de determinar la exención del patrimonio empresarial en el IP [art. 4.Ocho. Dos. a) 2.º] y, además, porque el cumplimiento de estos requisitos es también determinante de que resulte de aplicación la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que contempla el artículo 20.2 c) de su Ley reguladora. La regla en el IP alcanza a todos los activos hasta el importe de las reservas generadas por beneficios de actividades económicas en los últimos diez años. Sin embargo, el artículo 5.2 de la LIS limita los elementos que no se toman en consideración únicamente al dinero o a los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos afectos a actividades económicas y los valores que no se computan a efectos de la consideración de la entidad como patrimonial según el apartado 3 del mismo precepto. Además, contempla un periodo excesivamente corto, pues establece que no computarán las transmisiones que se hayan realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

⁴ CAAMAÑO ANIDO, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», RCyT. CEF, n.º 380, noviembre 2014, pág. 73: «Está claro que el plazo de los dos años se va a traducir en que habrá que repartir con frecuencia beneficios a fin de evitar que la tesorería acumulada conduzca a la empresa al régimen de las entidades patrimoniales».

⁵ La exposición de motivos es del siguiente tenor: «Adicionalmente a la ya comentada necesaria revisión global de la norma aplicable al Impuesto sobre Sociedades, deben añadirse otros objetivos claros que han inspirado esta reforma, destacándose como principales los siguientes: f) Endeudamiento-capitalización. En el año 2012 se introdujo una limitación en la deducibilidad de gastos financieros, estableciendo un criterio específico de imputación temporal distinto al contable, con la finalidad de favorecer indirectamente la capitalización empresarial. En esta misma tendencia, resulta necesario incidir en la neutralidad en la captación de financiación empresarial, estabilizando una balanza que durante mucho tiempo se ha inclinado a favor de la financiación ajena. En este objetivo incide especialmente la nueva reserva de capitalización, así como las modificaciones que se incorporan en el tratamiento de los gastos financieros».

⁶ En relación con la reserva de nivelación, la exposición de motivos señala que «... adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia».

normas se intenta corregir la asimetría que se considera que existe entre el tratamiento fiscal de la financiación propia y la ajena, pues mientras que se permite la deducción de los intereses satisfechos no es posible deducir la retribución de los titulares del capital. Este desequilibrio determina, en opinión del legislador, una preferencia de los agentes económicos por la financiación ajena en la medida en que, como consecuencia de ello, la tasa de rendimiento de una inversión financiada mediante endeudamiento es normalmente mayor. Esto es lo que permite al legislador afirmar que las normas orientadas a favorecer la financiación propia en detrimento del endeudamiento tienen como objetivo conseguir una mayor neutralidad fiscal de las fuentes de financiación empresarial pues, dado que el tratamiento fiscal de unas y otras es muy diferente, las nuevas reducciones pueden ayudar a que se rectifique esta situación.

No es discutible que las normas del IS producen, con carácter general, un sesgo hacia el endeudamiento. Sin embargo, no es tan evidente que la introducción de normas fiscales a favor de la financiación propia se pueda justificar en virtud del principio de neutralidad, pues dicho principio exige que las normas tributarias no influyan en el comportamiento de los contribuyentes, excepto para superar equilibrios ineficientes del mercado⁷. Sin embargo, la diferencia de tratamiento fiscal entre la financiación propia y ajena es un aspecto estructural del modelo de imposición sobre sociedades elegido por el legislador español, que toma como punto de partida el resultado que se deriva de la aplicación de las normas contables. Téngase en cuenta que el hecho de que no se tenga en cuenta la retribución de los titulares del capital en el resultado contable es absolutamente coherente con los principios de contabilidad generalmente aceptados. En efecto, el resultado contable del ejercicio, cuyo detalle figura en la cuenta de pérdidas y ganancias, se obtiene por diferencia entre los ingresos y gastos imputables al mismo clasificados por naturaleza⁸, entendiéndose por ingresos y gastos los aumentos y las disminuciones, respectivamente, del patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios⁹. Consecuentemente, solo tienen la naturaleza contable de gasto aquellas partidas que retribuyen a

⁷ En la exposición de motivos de la Ley 43/1995 se señalaba que «el principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, excepto que dicha alteración tienda a superar equilibrios ineficientes de mercado. Bien se comprende que el principio de neutralidad responde al objetivo económico de la eficacia en la asignación de los recursos económicos. Sin embargo, aunque de naturaleza económica, enlaza perfectamente con los principios constitucionales de generalidad e igualdad, de aquí que conforme el eje de la presente ley».

⁸ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), «los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto».

⁹ El PGC, en la primera parte dedicada al Marco Conceptual de la Contabilidad, define los ingresos y los gastos en relación con el patrimonio neto, que es el elemento del balance que constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. En este sentido, los ingresos comprenden los «incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios». Por su parte, los gastos son «decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales».

quienes no aportan y gestionan recursos, directa o indirectamente, y, en consecuencia, no asumen riesgo alguno en el desarrollo de la actividad económica. En cambio, la retribución de aquellas personas o entidades que, además de aportar y gestionar recursos, asumen el riesgo se produce vía resultados, ya sea a través de su reparto en forma de dividendos, ya sea a través de su retención e inversión en la empresa. De ahí que, en el ámbito contable, la retribución del capital-propiedad de la empresa no forme parte de los gastos del ejercicio. Así ha sido en todos los planes contables que han sido aprobados en España, en las Normas Internacionales de Información Financiera y en las normas establecidas por otros organismos internacionales de normalización contable.

Es cierto que el tratamiento de este concepto en la contabilidad no es absolutamente determinante de su consideración a efectos fiscales, por lo que es posible que la legislación tributaria permita la deducción del coste de oportunidad del capital propio. Es más, esta situación podría incluso justificar un cambio estructural en cuanto al concepto de resultado que se toma en consideración a efectos del IS. Ahora bien, mientras que esté configurado el impuesto sobre la base del resultado contable, es cuando menos discutible que se pueda justificar la incorporación de medidas que favorezcan la financiación propia en base al principio de neutralidad, aunque sí se podría justificar para la consecución de un fin extrafiscal, pues una equilibrada combinación de la financiación ajena y propia puede permitir a las empresas una mayor solvencia y una mejor situación para afrontar una crisis económica. Por tanto, no se afirma que la finalidad señalada no se pueda alcanzar por el sistema fiscal, sino que no se puede justificar en el principio de neutralidad, pues para eso resultaría necesario, a nuestro juicio, un modelo diferente de imposición sobre sociedades.

Además, a efectos de analizar la cuestión del tratamiento fiscal de las fuentes de financiación, no se puede tener en cuenta únicamente la posición de la sociedad que paga los intereses o que retribuye a su capital, pues en tal caso no se estaría tomando en consideración la situación tributaria completa. Si bien es cierto que los intereses constituyen un gasto deducible para la sociedad pagadora, estas cantidades también son ingresos desde el punto de vista del prestamista, por lo que en el conjunto de las dos entidades la tributación podría ser neutra, particularmente en el marco de un mismo grupo de sociedades. Si en muchos casos no ocurre así es porque el endeudamiento es utilizado de forma abusiva, pero esa es otra cuestión diferente. En cuanto a los dividendos y otras retribuciones de los fondos propios, no debe atenderse solo a la tributación de la sociedad, que no puede deducir tales gastos, sino también a la del socio o accionista, pues si el sistema tributario permite la corrección de la doble imposición, el socio no tributará cuando reciba los dividendos. Es, precisamente, la corrección de la doble imposición la materia que constituyó el debate central en la anterior reforma del IS en relación con el principio de neutralidad de las fuentes de financiación. En el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades, de mayo 1994, se consideró que, para conseguir la neutralidad en las fuentes financieras, era preciso conseguir una mayor integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el IS¹⁰, siendo la ob-

¹⁰ Ministerio de Economía y Hacienda: *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 27: «a) Neutralidad en las fuentes financieras: El primer requerimiento del principio de neutralidad es que ninguna fuente financiera sea preferible a las restantes por razón de las normas tributarias aplicables. La

tención de dicho objetivo uno de los aspectos esenciales de la reforma de la imposición directa de esos años. Tan importante se consideró este aspecto, que las medidas orientadas a lograr dicho efecto se anticiparon incluso a la aprobación de la Ley 43/1995¹¹. El nuevo método previsto partía de la idea fundamental de que el IS era un gravamen a cuenta de la tributación que correspondía a los socios en el IRPF al percibir los dividendos, funcionando a modo de retención en la fuente¹². Sin embargo, dicha cuestión ha ido perdiendo relevancia con el paso del tiempo en la legislación, hasta el punto que la corrección de la doble imposición en relación con los socios personas físicas es inexistente en la legislación tributaria surgida de la reforma de 2014. En realidad, tampoco se tomaba en consideración en la redacción original de la Ley 35/2006¹³, que tan solo introdujo a estos efectos una exención de dividendos de hasta 1.500 euros pues, aunque dicha medida se justificó con el objetivo de corregir la doble imposición, solo podía alcanzar dicha finalidad en relación con rentas muy reducidas. Por tanto, en la actualidad, no solo no se admite que la retribución de los fondos propios de los socios personas físicas no suponga un gasto deducible para la entidad, sino que, además, se produce una doble imposición cuando los beneficios obtenidos por las sociedades son repartidos a estos. Muy relacionada con este asunto fue la posibilidad, también analizada por el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1994, de establecer un tipo de gravamen diferente para el beneficio no distribuido respecto del distribuido, que fue desechada porque se consideraba que vulneraba el principio de neutralidad¹⁴. Este aspecto es relevante en la medida en que, como después se analizará, los efectos de la reserva de capitalización pueden considerarse equivalentes a los derivados de una rebaja del tipo de gravamen sobre los beneficios no distribuidos. Todo ello evidencia que el planteamiento que se hizo de la neutralidad fiscal de las fuentes de financiación en el citado Informe de 1994 y en la normativa surgida del proceso de reforma subsiguiente fue muy distinto del que se ha efectuado en esta materia en la reforma de 2014.

consecuencia más señalada de este principio es lograr una mayor integración entre el IS y el IRPF, lo que debe tener trascendencia en relación con la doble imposición que actualmente padecen los dividendos. De no ser así los sujetos pasivos del IS estarán inclinados a financiarse mediante endeudamiento. Uno de los objetivos de la reforma del IS debe ser, precisamente, introducir en nuestro sistema tributario una mayor integración entre ambos tributos».

¹¹ En efecto, la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, incluyó un nuevo método de eliminación de la doble imposición de dividendos, que anticipó la reforma de la imposición directa que se realizó en 1995.

¹² La exposición de motivos de la Ley 43/1995 señaló lo siguiente: «... el método de eliminación de la doble imposición de dividendos (...) pone de relieve la relación antes aludida, al abrazar definitivamente la concepción del Impuesto sobre Sociedades como gravamen de las rentas del capital aplicado a la realización de actividades empresariales que opera a modo de retención en la fuente y con carácter de gravamen a cuenta del IRPF».

¹³ En el preámbulo de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, se advierte que «... desaparece la norma de integración de dividendos que anteriormente se contenía en la ley, al optar por un sistema clásico de relación entre el impuesto societario y el de la renta de las personas físicas. Consecuencia de esta opción es que desaparece la deducción por doble imposición de dividendos y se introduce una exención para los que no superen en cuantía íntegra 1.500 euros».

¹⁴ Ministerio de Economía y Hacienda: *Informe para la reforma...*, op. cit., pág. 28: «Otra consecuencia es que el impuesto debe tratar por igual las diversas formas que la financiación propia y la ajena pueden adoptar. Aplicada a la financiación propia, se deduce la inconveniencia de primar artificialmente la autofinanciación mediante el establecimiento de un tipo de gravamen inferior para los beneficios no distribuidos».

Más recientemente, otros informes realizados por expertos en el marco de distintos procesos de reformas tributarias han analizado otros modelos para tratar de materializar el objetivo de conseguir una mayor neutralidad tributaria en las fuentes de financiación en la legislación tributaria y, de paso, el fortalecimiento de la financiación propia de las empresas. En este sentido, se hará referencia a las propuestas planteadas en el conocido como Informe *Mirrlees*¹⁵ y en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español¹⁶.

En el primero de estos informes se analizan posibles bases alternativas en la imposición sobre sociedades. El informe parte de la constatación de que la mayor parte de los países de la OCDE aplican una base que se corresponde con una medida del beneficio de las sociedades en la que se descuentan los pagos de los intereses. Una de las alternativas que se valora positivamente consiste en la introducción en el IS de una deducción por el coste de utilizar los recursos propios¹⁷, con objeto de evitar la asimetría existente entre el uso de recursos ajenos y de fondos propios, pues este mecanismo permitiría deducir de la base imponible del impuesto la remuneración de los accionistas de las sociedades. Se trata de la deducción de los conocidos como «intereses nomenclales», que son unos intereses «presuntos» que se satisfacen a los fondos propios con el objeto de deducir el rendimiento normal de la inversión financiada con fondos propios. Estos intereses serían como una tasa de rendimiento de los accionistas por el uso que hace la sociedad de sus fondos, que operaría como un coste de oportunidad de su inversión, pues trataría de compensar la renta que podrían haber obtenido de haber invertido su dinero en un activo que produjera intereses. En este sentido, se determinarían aplicando sobre una determinada base del capital de la sociedad un tipo de interés libre de riesgo, que se fijaría en atención al tipo de interés de un título de deuda pública a medio o largo plazo. Sin embargo, el coste de oportunidad de los fondos no es un concepto generalmente deducible en la imposición sobre sociedades. Tan solo de forma excepcional se admite desde hace algunos años en Bélgica¹⁸ y, más recientemente, aunque con ciertos matices y diferencias, se ha implantado también una medida similar en Italia y en Portugal¹⁹.

¹⁵ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013, págs. 456 y ss.

¹⁶ Se trata de un informe realizado por una Comisión de Expertos presidida por don Manuel Lagares y que fue dado a conocer en febrero de 2014, como antesala a la reforma fiscal aprobada en noviembre de dicho año. Las propuestas realizadas en relación con el IS se encuentran entre las páginas 179 y 222. La versión completa del informe se puede obtener en la dirección www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf

¹⁷ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema...*, op. cit., págs. 459 a 463.

¹⁸ Se trata de una medida que se aplica en Bélgica desde el ejercicio fiscal 2007 bajo la denominación de «*déduction pour capital à risque*». El porcentaje se fija anualmente en función de la media anual del tipo de los bonos a diez años del Estado belga, sin que la variación anual pueda exceder de un punto y con un tope del 6,5%, que se eleva hasta el 7% en el caso de las pequeñas empresas. La base sobre la que se aplica es el patrimonio neto de la empresa al final del año anterior, corregido por una serie de partidas para evitar duplicidades y abusos, teniéndose en cuenta también los cambios en el patrimonio que se produzcan en el ejercicio.

¹⁹ Un estudio de la normativa de los tres países citados puede verse en BLANCO GARCÍA, A.: «La deducción del interés nomenclal en el Impuesto sobre Sociedades: un estudio comparado», *Crónica Tributaria*, Boletín de actualidad 1/2014, págs. 3 a 9.

En el Informe de 2014 de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español también se estudian diversas propuestas de reforma en la base del impuesto²⁰. No obstante, la orientación del análisis es muy diferente, pues el objetivo del mismo y de las propuestas realizadas es evitar el excesivo endeudamiento de las empresas derivado de una planificación fiscal agresiva realizada con el objetivo de erosionar las bases imponibles²¹. Por ello, las recomendaciones del informe van más en la línea de lograr una mayor eficiencia de las normas anti-abuso adoptadas previamente, consistentes en limitar la deducibilidad de los gastos financieros, que de la introducción de nuevas normas para la consecución de otros objetivos como la mejora de la capitalización de las empresas o la obtención de una mayor neutralidad de las fuentes de financiación. Para conseguir una mayor eficiencia de la medida ya vigente de limitación de la deducción de los gastos financieros netos se analizan cuatro alternativas diferentes. La primera de ellas consiste en la deducción del coste de oportunidad de los recursos propios. La Comisión considera que la deducción de dicho rendimiento nocional tendría indudables ventajas, entre las que destaca el inducir a un menor endeudamiento y a una mayor recurrencia a la financiación mediante recursos propios, lo que permitiría reducir el nivel de apalancamiento de las sociedades. No obstante, también considera que los problemas de dicha solución son considerables, concluyéndose que, para mantener el nivel de recaudación actual, solo sería viable si se eleva el tipo de gravamen, lo que iría en contra de la propuesta central de la Comisión en materia de impuesto sobre sociedades de reducción de tipos, por lo que se añade que solo se podría aplicar si así lo hiciera el resto de los países de la Unión Europea²². Por ello, la propuesta de la Comisión consiste en mejorar la eficiencia de la norma que limita la deducibilidad de los gastos financieros, para lo cual se propone que no se consideren deducibles, a partir de gastos netos de un millón de euros, los correspondientes al exceso de endeudamiento de la entidad respecto a un porcentaje sobre los activos totales. A estos efectos, se vincula la deducción de los gastos financieros netos a un nivel equilibrado de endeudamiento en la financiación de los activos, en vez del sistema actual introducido en la legislación española, que lo conecta con el beneficio operativo. En este modelo tendrían la consideración de fiscalmente no deducibles los intereses correspondientes al exceso de endeudamiento de la entidad respecto al porcentaje sobre activos totales que se establezca por las normas del impuesto. En la medida en que actualmente las empresas españolas financian sus activos con recursos ajenos en una proporción del 65 %, se consideró que este debía ser el punto de partida, si bien debía ir disminuyendo, hasta situarse en el 50 %, para impulsar una financiación equilibrada entre recursos propios y ajenos. Para ello, la Comisión consideró que la reducción debía aplicarse gradualmente en un periodo de cinco años,

²⁰ Estas propuestas se analizan en la págs. 191 y ss. del informe.

²¹ Desde el primer momento, la Comisión establece con claridad sus objetivos. Así, en la pág. 191 del informe se señala que «como antes se ha indicado, en línea con la recomendación de los organismos internacionales para evitar la erosión de la base del impuesto producida por un excesivo endeudamiento, un primer frente para la reforma del Impuesto sobre Sociedades sería el de establecer un conjunto de medidas que tuviese como finalidad conseguir, de una parte, una mayor eficiencia contra el excesivo endeudamiento por motivos fiscales».

²² Págs. 192 a 194 del Informe.

mediante la minoración de dicho porcentaje un 3 % anual²³. Sin embargo, las recomendaciones anteriores no han sido tomadas en consideración en la reforma tributaria realizada en 2014, de tal forma que el artículo 16 de la Ley 27/2014 mantiene el concepto de beneficio operativo como referencia para establecer el límite de la deducibilidad de los gastos financieros netos.

En cualquier caso, siendo indiscutible el sesgo que existe en la imposición sobre sociedades a favor del endeudamiento, se ha de insistir en que las reducciones en la base imponible comentadas no se pueden justificar en virtud del principio de neutralidad mientras el impuesto se fundamente en el resultado contable. No obstante, el hecho de que la explicación dada por el legislador para la introducción de estas normas no sea la más adecuada no invalida la legitimidad de las mismas. A nuestro juicio, estas normas se adecuan a los principios constitucionales en la medida en que están orientadas al cumplimiento de un fin extrafiscal, plenamente justificado en el contexto económico y empresarial en el que la medida ha sido adoptada. En este marco, las normas analizadas han de ser consideradas como incentivos fiscales y su objetivo sería todo lo contrario a un mejor cumplimiento del principio de neutralidad pues, con ellas, se pretendería influir en la conducta de los contribuyentes del IS para conseguir un fin extratributario, de carácter económico, como es la capitalización empresarial para tratar de disminuir la dependencia de las empresas españolas de la financiación ajena. Así, se introducen determinadas ventajas que fomentan la financiación propia de las empresas con el objetivo de modificar el comportamiento de los agentes económicos y de promover dicha conducta. El propio legislador, en algún pasaje de la exposición de motivos, considera que las reservas de capitalización y nivelación son incentivos fiscales vinculados al incremento del patrimonio neto²⁴, lo que difícilmente es compatible con una norma técnica que pretenda alcanzar la neutralidad tributaria de las fuentes de financiación. Sin embargo, pese a esta calificación como incentivo fiscal, de forma inmediata vuelve a considerar que responde al principio de neutralidad²⁵. Estas contradicciones que se ponen de manifiesto en la exposición de motivos en

²³ La propuesta núm. 34 del Informe es del siguiente tenor: «Debería reformarse la actual legislación del Impuesto sobre Sociedades al objeto de: a) Establecer la deducibilidad fiscal sin limitación alguna de los gastos financieros netos si estos no superan la cifra de un millón de euros en cada ejercicio; b) Si los gastos financieros netos superasen el límite anterior, deberían considerarse fiscalmente no deducibles los correspondientes al exceso de endeudamiento de la entidad respecto al porcentaje sobre activos totales que se establezca por las normas del impuesto; c) Debería establecerse que el porcentaje sobre activos totales anterior iría disminuyendo desde un 65 % hasta un 50 %, a razón de un 3 % cada año, al objeto de impulsar una financiación equilibrada de las entidades respecto a sus recursos propios; d) Deberían mantenerse respecto a estas normas las excepciones que ya existen en la norma vigente sobre limitación de gastos financieros, relativas a entidades de crédito y empresas de seguros».

²⁴ En la exposición de motivos se señala lo siguiente: «4. En materia de incentivos fiscales, destaca ... (ii) la introducción de dos nuevos incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable en el régimen general y otro específico para las empresas de reducida dimensión».

²⁵ Al respecto, la exposición de motivos señala que «con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad. Asimismo, esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre Sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales».

cuanto a la justificación de estas medidas expresan la dificultad de su fundamentación en razones estrictamente tributarias y, particularmente, en el principio de neutralidad.

2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

La exposición de motivos de la LIS indica que la «reserva de capitalización» viene a sustituir a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la deducción por inversión de beneficios²⁶. No obstante, la nueva reducción a la base imponible regulada en el artículo 25 de la LIS difícilmente puede sustituir a las dos deducciones señaladas, dado que los objetivos de estas normas son completamente diferentes. En principio, las deducciones derogadas podían ser consideradas como incentivos a la inversión empresarial, en la medida en que su aplicación exigía, junto con el cumplimiento de otros requisitos, la adquisición de activos que debían afectarse a la actividad empresarial. Sin embargo, la reducción regulada en el artículo 25 de la LIS no exige que se realice ninguna inversión en bienes o derechos que se afecten a la actividad. La parte de los beneficios que se aplique al incremento de los fondos propios y la propia reserva de capitalización que se constituya se pueden utilizar para el desempeño de la actividad económica, mediante la inversión en bienes de capital o el pago de gastos corrientes. Incluso dichos importes podrían mantenerse en las cuentas de la entidad sin que resulte necesaria su inversión o gasto, pues las condiciones que se exigen para el disfrute de la reducción son el incremento de los fondos propios en los términos regulados en la ley y la creación de una reserva indisponible. Por ello, difícilmente puede sostenerse que la reserva de capitalización sustituye a las señaladas deducciones, pues para tener derecho a ellas era absolutamente necesaria la realización de una inversión en activos.

Pero es que, además, en el caso de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, el objetivo inicial de la norma²⁷ ni siquiera era servir de incentivo a la inversión empresarial²⁸, sino que era una norma de carácter técnico que pretendía igualar la tributación de las plusvalías de los elementos afectos a actividades económicas en el IRPF y en el IS, en la medida en que los sujetos pasivos de ambos impuestos estaban sometidos a una tributación muy diferente. La causa de esta diferencia venía motivada porque, a partir de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, las rentas derivadas de la transmisión de los bienes afectos a actividades económicas dejaron de integrarse en el IRPF en el rendimiento neto de la actividad, gravándose como ganancias de patrimonio que tributaban

²⁶ En este sentido, la exposición de motivos señala que «... es objeto de eliminación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo».

²⁷ Dicha deducción fue introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y comenzó a aplicarse a partir de los periodos impositivos iniciados en 2002.

²⁸ No obstante, la exposición de motivos de la Ley 24/2001 justificó la introducción de esta medida «para favorecer el crecimiento económico».

en la denominada base especial a un tipo fijo. Para compensar la diferencia entre los tipos de gravamen que debían aplicar los sujetos pasivos del IRPF y el IS, se estableció la mencionada deducción en la cuota, que inicialmente se fijó en el 17% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales, siempre que se hubiera producido la reinversión²⁹. Es cierto que, incluso con esta deducción, no se conseguía homogeneizar la tributación de este tipo de rentas en los dos tributos señalados, pues en el IRPF no se exigía la reinversión para aplicar el tipo reducido de la base especial, mientras que en el IS la reinversión del importe obtenido en la transmisión de los activos constituía un requisito para aplicar la deducción. Con el tiempo fueron incrementándose los tipos de la base del ahorro del IRPF, de tal modo que la tributación en este impuesto de estas rentas podía llegar hasta el 27%, mientras que la tributación de las rentas en el IS podía ser incluso menor para las empresas de reducida dimensión, dado que los primeros 300.000 euros de base imponible tributaban en este tipo de sociedades al 25%, siendo el tipo general el 30%. Por tanto, la desaparición de esta deducción tiene su origen en la pérdida de sentido de la misma como consecuencia de la evolución de los tipos en la normativa posterior en ambos impuestos. En consecuencia, después de analizar estos antecedentes, tiene aún si cabe menos sentido considerar que la reserva de capitalización sustituye a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Por su parte, la deducción por inversión de beneficios, regulada en el artículo 37 del TRLIS y que únicamente resultaba de aplicación a las empresas de reducida dimensión, si puede guardar una mayor relación con los objetivos de la reserva de capitalización, aunque, como se ha comentado, el disfrute de la misma requería la inversión en determinados activos señalados en el precepto. Dicha norma fue introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, aunque entró en vigor con efectos del 1 de enero de 2013. Al margen de que dicha norma se considere más o menos acertada que la reducción por capitalización incluida en la nueva LIS, lo criticable en este caso es que se haya cambiado el incentivo apenas catorce meses después de su aprobación, sin que se hayan podido comprobar las ventajas o los inconvenientes que su aplicación habría conllevado.

En cualquier caso, lo que es indudable es que la reserva regulada en el artículo 25 de la LIS supone realmente un cambio relevante de orientación en materia de incentivos fiscales pues, hasta ahora, de un modo u otro, siempre se había exigido para aplicar cualquier tipo de beneficio fiscal la inversión efectiva en elementos del inmovilizado. En efecto, desde las diferentes versiones de la deducción por inversiones en el marco de la Ley 61/1978, que la Ley 43/1995 contempló transitoriamente para los periodos iniciados en 1996³⁰, pasando por el diferimiento por reinversión³¹ y la exención de los beneficios extraordinarios para las empresas de reducida dimensión que con-

²⁹ Cuando se redujo el tipo del IS en cinco puntos, también se limitó el porcentaje de la deducción en ese mismo porcentaje, pasando al 12%.

³⁰ Así se estableció en la disposición adicional 12.ª de la Ley 43/1995. En la disposición final 9.ª se habilitó a las leyes de presupuestos para que determinaran las deducciones fundamentadas en la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, aunque en los años siguientes no se hizo uso de esta habilitación normativa.

³¹ Artículo 21 de la versión original de la Ley 43/1995.

templaba la redacción original de esta última ley³² o las deducciones ya analizadas por reinversión de beneficios extraordinarios y por inversión de beneficios, siempre se requería la inversión en un tipo concreto de activos. Idéntico argumento se podría esgrimir respecto a los incentivos fiscales que permiten la amortización acelerada de los activos, que responden a la misma idea de favorecer la inversión de las empresas en bienes de equipo. Sin embargo, como se ha indicado, la reserva de capitalización no exige la inversión en elementos del activo, lo que nos lleva a sostener que dicha norma responde necesariamente a una finalidad diferente a todos los incentivos fiscales mencionados. Por tanto, se puede concluir que constituye un incentivo a la capitalización de las empresas a través de fondos propios, pero no se trata de un estímulo a la inversión, lo que supone una gran novedad en materia de incentivos fiscales en el IS, que es la naturaleza que hemos atribuido a dicha norma.

3. ANTECEDENTES

Las novedosas medidas que incorporan los artículos 25 y 105 de la nueva LIS no lo son tanto en nuestro sistema tributario. De hecho, tienen un antecedente en unos mecanismos muy similares introducidos a partir de 1 de enero de 2014 en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava³³, Guipúzcoa³⁴ y Vizcaya³⁵. En concreto, dentro del título dedicado a la base imponible, se introdujo un capítulo V relativo a las «correcciones en materia de aplicación del resultado», con tres preceptos orientados al favorecimiento de la financiación empresarial, incentivando la capitalización de las empresas a través de fondos propios y reduciendo la necesidad de endeudamiento. Las dos primeras medidas incorporadas en la regulación foral son muy similares a los incentivos que ha introducido la nueva LIS. Así, la lectura de estas normas deja bien claro cuáles han sido los antecedentes en los que se ha inspirado el legislador nacional.

La primera medida se encuentra en el artículo 51 de las normas señaladas y se denomina «compensación para fomentar la capitalización empresarial», que consiste en la posibilidad de deducir de la base imponible el 10% del importe del incremento del patrimonio neto³⁶ respecto

³² La exención por reinversión de beneficios extraordinarios era un incentivo clásico en nuestra imposición sobre sociedades. Era regulada por el artículo 1.5.Ocho de la Ley de 1978 y los artículos 146 a 155 del reglamento, resultando de aplicación con carácter general a todos los sujetos pasivos. En la Ley de 1995 la aplicación de este incentivo se limitó a las entidades de reducida dimensión, siendo regulado por el artículo 127 de la versión original de la Ley 43/1995.

³³ Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³⁴ Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

³⁵ Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³⁶ Pese a la similitud de la configuración de la medida foral y la incorporada en la LIS, existe una diferencia conceptual entre ellas, dado que fondos propios y patrimonio neto no son términos coincidentes. En ese sentido, el análisis de los modelos de balance incluidos en la normativa contable vigente permite concluir que los fondos propios están contenidos en el patrimonio neto, pero este último abarca otros conceptos. En efecto, el patrimonio neto, además de los fondos propios, está constituido, por un lado, por los ajustes por cambios de valor y, por otra parte, por las subvenciones, donaciones y legados recibidos, partidas que, en un futuro, pueden transformarse en fondos propios cuando sean imputados al resultado de la empresa y, con ello, a sus fondos propios.

a la media de los dos ejercicios anteriores. Dicha cantidad deberá destinarse a una reserva indisponible por un plazo mínimo de cinco años y durante dicho periodo el importe del referido patrimonio neto debe permanecer constante o creciente salvo que se produzcan pérdidas contables.

El segundo mecanismo, denominado «reserva especial para nivelación de beneficios», se regula en el artículo 52 de las normas citadas. Este incentivo permite, con ciertos límites, reducir la base imponible en el importe del resultado contable positivo que se destine a la dotación de una reserva especial hasta un importe máximo del 10 % de la parte de ese resultado sobre la que se pueda disponer libremente. La reducción no podrá superar el 15 % del importe de la base imponible del periodo impositivo. Asimismo, el saldo de esta reserva no podrá superar en ningún momento el 20 % del patrimonio neto a efectos fiscales del contribuyente. Las cantidades deducidas deberán incrementar la base imponible en el supuesto de que en alguno de los periodos impositivos de los cinco años siguientes el contribuyente presente una base imponible negativa, hasta el importe de dicha base. Si en los ejercicios posteriores a la realización del ajuste no se generara suficiente base imponible negativa, el importe reducido debe ser regularizado e incorporado en la base imponible con un incremento adicional del 10 %.

Finalmente, la tercera medida se encuentra regulada en el artículo 53 de las normas forales y se denomina «reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva», medida que no se comentará en tanto que no ha sido incorporada a la LIS.

4. LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

4.1. CUANTÍA Y LÍMITES DE LA REDUCCIÓN

El artículo 25.1 de la LIS determina que el importe de la reducción será del 10 % del incremento de los fondos propios en el periodo impositivo, si bien establece un límite máximo a la reducción aplicable en cada periodo impositivo, que no podrá superar el importe del 10 % de la base imponible positiva obtenida en cada periodo, previa a la aplicación de las partidas a que se refiere el apartado 1. Por tanto, para determinar la cuantía de la reducción computable es preciso determinar dos magnitudes referidas al mismo periodo. Por un lado, el importe del incremento de los fondos propios, calculado de acuerdo con el apartado 2.º del precepto. Por otro, el importe de la base imponible previa a la aplicación de determinadas partidas, que se especifica en el apartado 1.º del artículo.

4.1.1. El concepto fiscal de incremento de los fondos propios

La reducción se cuantifica inicialmente en el 10 % del importe en el que se hayan incrementado los fondos propios en el periodo impositivo. Ahora bien, esta cifra no tiene por qué coincidir con el incremento de los fondos propios que se haya producido contablemente pues, a efectos fiscales, se deberán aplicar determinados ajustes que pueden dar lugar a diferencias en el cálculo de

dicha magnitud en los dos ámbitos. Para la determinación del incremento de los fondos propios para la aplicación de esta reducción, el apartado 2, por un lado, enuncia el concepto de forma positiva y, por otro, de un modo negativo mediante la especificación de las partidas u operaciones que, pese a que pueden dar lugar a un incremento o decremento de la magnitud contable, no se tienen en cuenta de cara a lo dispuesto en el precepto.

En efecto, el apartado 2 regula en primer lugar cómo se calcula el incremento de los fondos propios, estableciendo que este concepto «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». Esta fórmula de cálculo está orientada a evitar duplicidades en el cómputo de los resultados. Téngase en cuenta que, por un lado, los resultados del ejercicio, antes de que se acuerde su distribución por la junta general, forman parte de los fondos propios, dentro del epígrafe del balance denominado «Resultados pendientes de aplicación». Pero, por otra parte, una vez que la junta ordinaria aprueba la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio anterior³⁷, la parte de los resultados que no se reparta a los socios se integrará, generalmente, en otras partidas con la consideración contable de fondos propios. Para evitar esta duplicidad se eliminan los resultados del ejercicio pendientes de aplicación existentes al inicio y al final del periodo impositivo, es decir, los resultados de los dos ejercicios consecutivos que, a estos efectos, se toman en consideración. Esto permite que solo se tenga en cuenta aquella parte de los resultados del ejercicio anterior que, una vez distribuidos por la junta ordinaria, no haya sido objeto de reparto a los socios y que, por tanto, haya dado lugar a un incremento real y efectivo de los fondos propios.

Por otra parte, con la fórmula de cálculo establecida en el artículo 2 se evita que computen las modificaciones cualitativas en las partidas que componen los fondos propios. En efecto, al comparar dos años consecutivos, se impide que se considere la transformación en otros conceptos –también pertenecientes a los fondos propios– de partidas que formaban ya parte de los fondos propios al inicio del periodo impositivo pues, en ese caso, se habría producido una simple alteración de la composición de los fondos propios, pero no un incremento de los mismos. Así, por ejemplo, no computaría la transformación en reservas del remanente que pudiera existir de ejercicios anteriores o cualquier otra modificación meramente nominativa de las partidas que ya formaran parte de los fondos propios al inicio del ejercicio.

Ahora bien, a efectos de la determinación del incremento de los fondos propios del ejercicio, el artículo 25.2 de la LIS establece que no se considerarán determinados conceptos que, desde el punto de vista contable, sí pueden dar lugar a un incremento o disminución de las partidas que

³⁷ El artículo 164.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC) establece que «la junta general ordinaria, previamente convocada al efecto, se reunirá necesariamente dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, para, en su caso, aprobar la gestión social, las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado». Las cuentas anuales y la propuesta de aplicación del resultado, entre otros documentos, deben formularse por los administradores sociales en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio social, de acuerdo con el artículo 253.1 del TRLSC.

los componen. En este sentido, el precepto establece que 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. Este concepto no queda reducido al capital social³⁸ de la entidad, sino que incluye cualquier partida integrante de los fondos propios que tenga su origen en aportaciones realizadas por los socios. Así, por ejemplo, habría que eliminar la prima de emisión o asunción³⁹, a pesar de que el precepto no hace referencia expresa a este concepto. De igual forma habría que proceder en relación con otras aportaciones efectuadas por los socios o propietarios con un propósito diferente a ser integradas en la cifra de capital⁴⁰, como la compensación de pérdidas. Asimismo, no se tomará en consideración para el cálculo del incremento de los fondos propios, desde el punto de vista fiscal, el desembolso de los dividendos pasivos solicitados por la sociedad⁴¹ que, contablemente, aumentan la cifra de capital⁴² y, consecuentemente, los fondos propios de la entidad. Finalmente, no computan en esta categoría las aportaciones a título de capital efectuadas por los socios o propietarios que, contablemente, tienen la consideración de pasivos financieros. En concreto, cuando una sociedad emita acciones sin derecho a voto o acciones rescatables, calificará los títulos emitidos como pasivos financieros, por lo que contablemente no formarán parte de los fondos propios⁴³, ni tam-

³⁸ El capital está formado por las aportaciones de los socios a la sociedad, tanto en el momento inicial como en posteriores aumentos, ya sea en forma dineraria o no dineraria.

³⁹ Con carácter general, se trata de la aportación realizada por los accionistas o socios en el caso de emisión y colocación de acciones o participaciones a un precio superior a su valor nominal. No obstante, en particular, incluye las diferencias que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria (valor razonable o, en su caso, valor contable, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2.1 de la norma de registro y valoración 21.ª del PGC). La prima de emisión tiene la consideración de reserva disponible.

⁴⁰ El PGC habilita la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios» para recoger este concepto que define como «elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas».

⁴¹ De acuerdo con el TRLSC, en las sociedades anónimas, el capital social debe ser suscrito en su totalidad y desembolsado como mínimo en una cuarta parte del valor nominal de cada una de sus acciones en el momento de otorgar la escritura de constitución o de ampliación de capital. En el caso de emisión de acciones con prima, esta deberá satisfacerse íntegramente en el momento de la suscripción. Es decir, existe un límite mínimo en cuanto al desembolso de las acciones suscritas, pero el resto será exigible en la forma y plazos establecidos en los estatutos sociales.

⁴² Téngase en cuenta que el capital lucirá en el balance por las aportaciones efectivas realizadas por los socios o propietarios, por lo que cuando esté parcialmente desembolsado figurará el resultado de minorar el capital escriturado en el capital que esté pendiente de desembolso.

⁴³ Cuando se emiten acciones rescatables (cuya emisión se regula en los arts. 500 y 501 del TRLSC) o acciones o participaciones sin derecho a voto (reguladas en el art. 98 del TRLSC), se prevé su recompra obligatoria por parte del

poco tendrá dicha consideración a efectos del artículo 25 de la LIS, por constituir aportaciones de los socios.

- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos. El artículo 301 del TRLSC permite aumentos del capital por compensación de créditos⁴⁴. Contablemente, en estos casos se produce la transformación de partidas de pasivo en capital, produciendo un aumento de los fondos propios, que, sin embargo, no se toma en consideración a efectos del artículo 25 de la LIS.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración. Son acciones propias aquellas que han sido emitidas por una sociedad pero que temporalmente están en su poder por múltiples razones como, por ejemplo, evitar caídas en la cotización de las mismas, restringir la entrada en su capital de determinados accionistas, etc. Generalmente, se emplea el término «autocartera», que incluye tanto la inversión de la sociedad en la compra de sus propias acciones

emisor en condiciones ciertas y en una fecha concreta, u otorgan al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable o a percibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. Por tanto, atendiendo a la definición de pasivo contenida en el Marco Conceptual del PGC, estas aportaciones no constituyen fondos propios sino un pasivo financiero. Concretamente, el apartado tercero de la norma de registro y valoración 9.^a del PGC establece que «los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto». El PGC habilita cuentas dentro del subgrupo 15, «Deudas a largo plazo con características especiales» para recoger las acciones u otras participaciones en el capital de la empresa que, atendiendo a las características económicas de la emisión, deban considerarse como pasivo financiero. No obstante, la parte de las deudas a largo plazo con características especiales que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con características especiales a corto plazo».

⁴⁴ La ampliación de capital mediante la compensación de créditos está sujeta, de acuerdo con el TRLSC, a los siguientes requisitos:

- a) Que al menos un 25% de los créditos a compensar sean líquidos, estén vencidos y sean exigibles (créditos cuya fecha de pago ha vencido). Además el vencimiento de los restantes créditos no debe ser superior a cinco años.
- b) Que al tiempo de la convocatoria de la junta general se ponga a disposición de los accionistas en el domicilio social un informe del órgano de administración sobre la naturaleza y características de los créditos a compensar, la identidad de los aportantes, el número de acciones que hayan de emitirse y la cuantía del aumento, en el que expresamente se hará constar la concordancia de los datos relativos a los créditos con la contabilidad de la sociedad.
- c) Que al tiempo de la convocatoria de la junta general se ponga a disposición de los socios en el domicilio social una certificación del auditor de cuentas de la sociedad que acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos a compensar. Si la sociedad no tuviere auditor de cuentas, la certificación deberá ser expedida por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores. La certificación del auditor se incorporará a la escritura pública que documentó la ejecución del aumento.

como en la adquisición de las de su sociedad dominante (autocartera indirecta)⁴⁵, puesto que la adquisición de acciones propias o de la sociedad dominante provoca una disminución del patrimonio neto de las mismas, lo que a su vez merma las garantías que los acreedores tienen frente a las citadas sociedades. Desde el punto de vista contable, la adquisición de acciones propias tiene un triple efecto en los fondos propios de la entidad adquirente, a saber:

En primer lugar, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 148 c) del TRLSC⁴⁶, el patrimonio neto sufrirá una alteración en su composición pues habrá de dotarse, con carácter obligatorio, con cargo a reservas de libre disposición o resultados del ejercicio una reserva indisponible⁴⁷ cuando se adquieran acciones o participaciones de la sociedad dominante y en tanto estas no sean enajenadas. Igual repercusión existirá cuando una sociedad reciba sus propias acciones (o de la sociedad dominante) en garantía, de acuerdo con el artículo 149.1 del TRLSC⁴⁸.

En segundo término, las acciones propias que se encuentran en poder de una sociedad pueden ser amortizadas, por decisión de la propia sociedad o por impe-

⁴⁵ El TRLSC contempla en la sección 1.ª (arts. 134 a 139) y sección 2.ª (arts. 140 a 148) del capítulo VI, las siguientes formas de adquisición de las acciones propias:

- Adquisición originaria (suscripción de las acciones en el momento de la constitución de la sociedad o posteriormente en las ampliaciones de capital con emisión de nuevas acciones) y
- Adquisición derivativa (adquisición de las acciones propias mediante mecanismos distintos al de la suscripción). El TRLSC distingue en esta modalidad un régimen aplicable para adquisiciones realizadas por sociedades de responsabilidad limitada (arts. 140 a 143) y el aplicable para las realizadas por sociedades anónimas (arts. 144 a 148).

Además de estas dos modalidades de adquisición pueden existir supuestos de libre adquisición o de adquisición condicionada en las sociedades anónimas. Concretamente, el artículo 144 del TRLSC dispone que la sociedad podrá adquirir sus propias acciones o las participaciones o acciones de su sociedad dominante, en los casos siguientes:

- Adquisición de acciones propias en ejecución de un acuerdo de reducción de capital social, adoptado por la junta general de la sociedad.
- Adquisición de participaciones o acciones propias que formen parte de un patrimonio adquirido a título universal.
- Adquisición a título gratuito de participaciones o acciones que se encuentren íntegramente desembolsadas.
- Adquisición de acciones íntegramente desembolsadas mediante adjudicación judicial para satisfacer un crédito de la sociedad frente al titular de dichas acciones.

⁴⁶ Dicho precepto establece concretamente que «se establecerá en el patrimonio neto una reserva indisponible equivalente al importe de las acciones propias o acciones de la sociedad dominante computado en el activo. Esta reserva deberá mantenerse en tanto las acciones no sean enajenadas».

⁴⁷ El PGC habilita, a tal efecto, la cuenta 1140, «Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante», que se desglosará a nivel de cinco dígitos para el registro de la reserva que habrá de ser constituida en caso de aceptación de las acciones de la sociedad dominante en garantía.

⁴⁸ El artículo 149.1 del TRLSC establece que las sociedades anónimas solo podrán aceptar en prenda o en otra forma de garantía sus propias acciones, o las participaciones creadas o las acciones emitidas por la sociedad dominante dentro de los límites y con los mismos requisitos aplicables a la adquisición de las mismas, aunque los límites y requisitos anteriores no serán de aplicación a las operaciones hechas en el ámbito de las actividades ordinarias de los bancos y otras entidades de crédito. Entre estos requisitos se encuentra la obligación de dotar una reserva indisponible por el valor razonable de las acciones recibidas en garantía.

rativo legal⁴⁹. En cualquier caso, se alterarán los fondos propios al reducirse el capital por el valor nominal de dichas acciones. Además, la diferencia, positiva o negativa, entre el precio de adquisición y el nominal de las acciones se abonará o cargará, respectivamente, a cuentas de reservas.

Finalmente, las acciones propias en poder de una sociedad pueden ser vendidas, por decisión de la propia sociedad o por imperativo legal⁵⁰. La venta de las acciones repercutirá en los fondos propios de la entidad ya que puede producirse por un importe superior, igual o inferior al de su precio de adquisición, dando lugar a un beneficio que se registrará mediante un abono en cuentas de reservas voluntarias, a la ausencia de resultado o a una pérdida que se registrará mediante un cargo en cuentas de reservas voluntarias.

Pese a la repercusión en los fondos propios de la adquisición, la amortización o la venta de acciones propias, a efectos del artículo 25 de la LIS, no se tomarán en consideración las ampliaciones de dichos fondos con origen en esas operaciones.

La LIS elimina asimismo los aumentos de fondos propios que se deriven de operaciones de reestructuración. A tal efecto, el PGC entiende por reestructuración el programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produce un cambio significativo en el alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa o en la manera de llevar la gestión de su actividad.

- d) Las reservas de carácter legal o estatutario. Son varias las reservas de carácter legal que pueden figurar entre los fondos propios de una entidad. Aparte de las reservas obligatorias antes analizadas (la primera se dotará cuando se compren acciones propias o de la sociedad dominante mientras que la segunda se creará en el caso de aceptar en garantía acciones propias o de la sociedad dominante), existen otras reservas obligatorias reguladas en el TRLSC que podemos clasificar en dos categorías: reservas de carácter general y de carácter particular, obedeciendo estas últimas a la existencia de determinadas situaciones en una sociedad.

En cuanto a la reserva legal, existe la obligación de destinar un 10% del resultado del ejercicio a cubrir dicha reserva hasta que esta alcance el 20% del capital⁵¹. Esta

⁴⁹ El TRLSC establece en sus artículos 139.2 y 145.2 que las acciones propias adquiridas contraviniendo lo dispuesto en el artículo 134 (adquisición originaria) o el artículo 146 (adquisición derivativa) del mismo texto legal y que no sean enajenadas en el plazo máximo para ello establecido (un año desde la fecha de la primera adquisición), deberán ser amortizadas de forma inmediata procediéndose a la consiguiente reducción de capital.

⁵⁰ Si se produce la adquisición de acciones contraviniendo el artículo 134 del TRLSC (adquisición originaria) o el artículo 146 del mismo texto legal (adquisición derivativa), deberá procederse a la enajenación de las mismas en el plazo máximo de un año a contar desde la fecha de la primera adquisición. Por otra parte, según el artículo 145.1 del TRLSC, las acciones regularmente adquiridas por una sociedad anónima deberán ser enajenadas en el plazo máximo de tres años a contar de su adquisición, salvo que sean amortizadas por reducción del capital o que, sumadas a las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no excedan del 20% del capital social.

⁵¹ El artículo 274 del TRLSC establece lo siguiente: «1. En todo caso, una cifra igual al 10% del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el 20% del capital social; 2. La reserva legal, mientras

reserva de carácter general es indisponible, de tal modo que solo se puede hacer uso de ella para compensar pérdidas (art. 274.2 del TRLSC) o para aumentar la cifra de capital (art. 303 del TRLSC⁵²).

Son reservas de carácter particular las siguientes:

- La reserva por fondo de comercio. De acuerdo con el PGC, el fondo de comercio no es amortizable aunque sí puede experimentar pérdidas por deterioro que no revertirán en ejercicios posteriores. El artículo 273.4 del TRLSC establece que por el fondo de comercio que luzca en balance deberá dotarse una reserva indisponible⁵³.
- La reserva por participaciones recíprocas. De acuerdo con el artículo 153 del TRLSC, cuando una sociedad esté obligada a reducir su capital por adquisición de participaciones recíprocas por encima del 10% del capital de las sociedades participadas, deberá constituir una reserva equivalente al importe de las participaciones recíprocas que excedan de dicho porcentaje.
- La reserva por capital amortizado que se dotará, según el artículo 335 del TRLSC, cuando una sociedad reduzca su cifra de capital con cargo a beneficios o a reservas libres o por vía de amortización de acciones adquiridas por la sociedad a título gratuito. De presentarse esta situación, se dotará una reserva indisponible por el valor nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa adquiridas por esta y amortizadas con cargo a beneficios o a reservas disponibles. Asimismo, la reserva incluirá el nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa que hayan sido amortizadas cuando hubieran sido adquiridas por esta a título gratuito.

En cuanto a las reservas estatutarias, su constitución vendrá determinada en los estatutos de la sociedad, tanto en su finalidad como en su cuantía. La dotación o no de esta reserva y, en su caso, la cuantía de la dotación vendrá determinada por la existencia o no de una cláusula en los estatutos que obligue a constituir dicha reserva. Asimismo, determinarán el carácter de la reserva (disponible o indisponible) así como su destino.

no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin».

⁵² El artículo 303 del TRLSC, referido al aumento de capital con cargo a reservas, dispone que, en el caso de las sociedades anónimas, la reserva legal podrá utilizarse para tal fin, en la parte que exceda del 10% del capital ya aumentado.

⁵³ Concretamente, el artículo 273.4 del TRLSC establece que «deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5% del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición».

Tanto las reservas de carácter legal como las estatutarias se eliminan a efectos del artículo 25 de la LIS en la medida en que su constitución y dotación no constituyen una decisión que pueda tomar libremente la junta, pues el incremento de los fondos como consecuencia del aumento de estas reservas resulta obligatorio. Perdería todo el sentido otorgar un incentivo fiscal sobre una conducta que es debida, por razón de la ley o de los estatutos de la entidad.

- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LIS y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En consecuencia, tanto la reserva de nivelación como la reserva por inversiones en Canarias no se tienen en cuenta a efectos de determinar el incremento de los fondos propios. La explicación de estas eliminaciones es evitar que estas reservas, en relación con las cuales ya se aplica su propio incentivo fiscal, computen, además, para la determinación del importe de otro beneficio fiscal.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos. Se incluirá dentro de dicho concepto todo instrumento financiero no derivado que incluya un componente de pasivo y otro de patrimonio neto simultáneamente, debiendo la empresa, de acuerdo con lo establecido en el PGC, reconocer, valorar y presentar por separado cada uno de esos componentes. Así, en una emisión de obligaciones convertibles en acciones⁵⁴, ejemplo de instrumentos financieros compuestos, la empresa distribuirá el valor inicial del instrumento de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado 5.2 de la norma de registro y valoración 9.^a del PGC⁵⁵. El componente considerado instrumento de patrimonio lucirá en balance entre los fondos propios, concretamente en el epígrafe «Otros instrumentos de patrimonio neto»⁵⁶, no viendo alterado su valor independientemente de que la opción de convertibilidad sea ejercida o no por los tenedores de los títulos.

Asimismo, tienen la consideración de instrumentos financieros compuestos las opciones sobre acciones propias⁵⁷, formando parte de los fondos propios el importe de las opciones que haya sido calificado como patrimonio neto.

⁵⁴ La emisión de obligaciones convertibles en acciones se regula en los artículos 414 a 418 del TRLSC.

⁵⁵ Según dicha norma, «la empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios, que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

- a) Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
- b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.
- c) En la misma proporción, distribuirá los costes de transacción».

⁵⁶ El PGC habilita la cuenta 1110, «Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos» para el registro del componente de patrimonio. Esta cuenta se eliminará, transformándose en capital o prima de emisión, cuando se produzca la conversión.

⁵⁷ En este caso, la cuenta prevista en el PGC es la 1111, «Resto de instrumentos de patrimonio neto».

- 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. Con carácter general, las variaciones en el tipo de gravamen no afectan a los fondos propios, salvo algún caso excepcional⁵⁸, aunque sí afectarán al resto de patrimonio neto (ajustes por cambios y subvenciones, donaciones y legados recibidos).

Todas las partidas señaladas no computan a ningún efecto, pues el artículo 25.2 de la LIS continúa señalando que tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible, pues el aumento que da derecho a la reducción en base imponible debe mantenerse durante un plazo de cinco años.

De todo lo anterior se deduce que el incremento de los fondos propios computable a los efectos del artículo 25 de la LIS coincidirá con los resultados del ejercicio anterior que la Junta ordinaria decida mantener dentro de los fondos propios en virtud de una decisión propia, es decir, que no esté obligada a ello por un deber legal o estatutario. Ello es coherente con la naturaleza de incentivo fiscal que, a nuestro juicio, tiene esta norma, pues con ella se pretende propiciar una determinada conducta en las sociedades. En efecto, se trata de incentivar que las sociedades destinen parte o la totalidad del resultado que sea de libre disposición a incrementar los fondos propios para mejorar su capitalización. Por ello, no tiene sentido que el incentivo fiscal se aplique cuando el incremento de los fondos propios resulte obligatorio en virtud de un deber legal o estatutario. De acuerdo con todo lo anterior, solo se entenderá que, a efectos del artículo 25 de la LIS, se ha producido un incremento de los fondos propios cuando los resultados del ejercicio anterior se apliquen a cualquiera de las siguientes partidas:

⁵⁸ Así, podría ocurrir en el caso de que la empresa dote la cuenta 115, «Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes» para el registro del componente de patrimonio neto que surge del reconocimiento de pérdidas y ganancias actuariales y de los ajustes en el valor de los activos por retribuciones posempleo al personal de prestación definida, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 16.^a del PGC. Las retribuciones a largo plazo de prestación definida, según establece el apartado 2 de la norma anterior, generan pasivos por la provisión por retribuciones al personal a largo plazo, cuya valoración viene dada por la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones. Como consecuencia de esta valoración, que se realizará en cada ejercicio económico, pueden producirse variaciones, reconociéndose en patrimonio neto, como reservas, aquellas debidas a pérdidas y ganancias actuariales. En la medida en que dichas provisiones por retribuciones no resultarán deducibles hasta el ejercicio en que se paguen las correspondientes pensiones y tampoco lo serán las ganancias o pérdidas actuariales cargadas o abonadas en la cuenta 115, «Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes», se presentarán activos por diferencias temporarias deducibles que desaparecerán cuando el valor de las aportaciones a los planes de pensiones alcance el valor actuarial de las futuras prestaciones, o cuando estas efectivamente se paguen. Si tuviera lugar un cambio en el tipo de gravamen, será necesario proceder al ajuste de los activos por impuesto diferidos reconocidos, cargándose o abonándose la cuenta 115 antes comentada, con lo que se producirá una variación contable en los fondos propios de la empresa.

- Reservas voluntarias.
- Remanente.
- Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, cuando dicha compensación no responda a una obligación legal. Solo si las pérdidas de ejercicios anteriores hacen que el valor del patrimonio neto de la sociedad sea inferior a la cifra de capital social, el beneficio se destinará de forma obligatoria a la compensación de esas pérdidas⁵⁹. En esta situación, las cantidades destinadas a dicha finalidad no se tomarán en consideración para la determinación del incremento de los fondos propios, pues se trata de una conducta debida. Esto debe ser así en la medida en que la aplicación del incentivo regulado en el artículo 25 de la LIS no es determinante de que se produzca la compensación de las pérdidas, sino que dicha decisión de la junta viene motivada por una obligación legal, por lo que en este caso no tiene sentido la aplicación del incentivo fiscal. En cualquier otro caso, la decisión o no de compensar los resultados negativos de ejercicios anteriores corresponderá a la junta ordinaria, siempre que se haya cumplido el resto de condiciones que establece la normativa mercantil, entre ellas que la reserva legal haya alcanzado el 20 % del capital. Por tanto, en estos casos la junta podrá decidir libremente entre compensar los resultados negativos de ejercicios anteriores o distribuir el resultado entre los socios y accionistas⁶⁰, por lo que tiene todo el sentido la aplicación del incentivo fiscal, que puede ser determinante de la decisión de la sociedad sobre la aplicación del resultado.
- Capital social. Computaría también como incremento de los fondos propios el aumento del capital social como consecuencia de la entrega a los socios de acciones liberadas, siempre evidentemente que la ampliación de capital se realice con cargo a los resultados no distribuidos del ejercicio anterior. Por tanto, el pago de dividendos en especie, mediante la entrega de acciones de la compañía sí puede dar lugar a un incremento de los fondos propios computable a efectos de la reserva de capitalización. Téngase en cuenta que lo que el precepto elimina no es la cifra de capital social, sino las aportaciones de los socios, por lo que cuando la ampliación del capital se realice con cargo a beneficios del ejercicio anterior se podrá computar para la determinación del incremento de los fondos propios.
- Reserva de capitalización. Una partida cuya toma en consideración a estos efectos puede ser discutible es la propia reserva de capitalización que la sociedad debe dotar por el importe de la minoración de la base imponible con el objeto de cum-

⁵⁹ El artículo 273.2 del TRLSC establece en el 2.º párrafo lo siguiente: «Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas».

⁶⁰ Véase a estos efectos la Consulta del ICAC, n.º 5 [BOICAC, núm. 99, septiembre 2014 (NFC052101)].

plir el requisito que establece el artículo 25.1 b) de la LIS. Podría pensarse que la dotación de esta reserva es una obligación legal, de acuerdo con dicho precepto, lo que impediría su cómputo a estos efectos. Sin embargo, la decisión de aplicar o no la reducción prevista en el artículo 25 de la LIS es decisión de los órganos de la sociedad, por lo que no se puede afirmar que la dotación de la reserva resulte obligatoria legalmente. Además, cuando el legislador ha querido excluir un concepto de este tipo lo ha hecho expresamente, como en el caso de la reserva de nivelación o la reserva por inversiones en Canarias. Por tanto, ha de admitirse el cómputo de la propia reserva de capitalización a efectos de determinar el incremento de los fondos propios, en la medida en que el artículo 25.2 de la LIS no la excluye. Debe tenerse en cuenta que dicha dotación se producirá en el ejercicio siguiente respecto al que se refiera la minoración de la base imponible, pues será en ese ejercicio cuando se apruebe la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio en que se haya aplicado dicha reducción. De acuerdo con lo anterior, esta partida se tomará en consideración para la determinación del incremento de los fondos propios del ejercicio en el que se produzca su dotación contable.

En definitiva, el incremento de los fondos propios computables a estos efectos coincidirá con los resultados del ejercicio anterior que la junta ordinaria decida mantener en la sociedad mediante su conversión en alguna de las partidas de fondos propios señaladas anteriormente, sin que se reparta a los socios y accionistas.

EJEMPLO 1

En la tabla siguiente se reflejan los fondos propios de una entidad al inicio y al cierre del ejercicio 2015, los cuales han variado como consecuencia de la aplicación del resultado del ejercicio 2014, cuya base de reparto también se expone a continuación:

Fondos propios (01-01-2015)	Capital social	60.000
	Reserva legal	10.000
	Remanente	18.000
	Resultados del ejercicio 2014	20.000
	Total	108.000
		.../...

.../...

.../...

.../...				
Distribución del resultado 2014	Base de reparto:		Distribución:	
	Remanente	18.000	Reserva legal	2.000
	Resultado 2014	20.000	Reservas voluntarias	26.000
			Dividendos	10.000
Fondos propios (31-12-2015)	Capital social			60.000
	Reserva legal			12.000
	Reservas voluntarias			26.000
	Resultados del ejercicio 2015			30.000
	Total			128.000

En este caso, para el cálculo del incremento de los fondos propios producido en el ejercicio 2015 habrá que aplicar la siguiente fórmula:

Fondos propios a 31-12-2015 – Resultados 2015 – Reserva legal a 31/12/2015
– Fondos propios a 01-01-2015 – Resultados 2014 – Reserva legal a 01/01/2015
= Incremento de fondos propios en 2015

De acuerdo con las partidas que conforman los fondos propios al inicio y cierre del ejercicio 2015, la fórmula anterior tomará los siguientes valores:

$$(128.000 - 30.000 - 12.000) - (108.000 - 20.000 - 10.000) = 86.000 - 78.000 = 8.000 \text{ €}$$

En realidad, al mismo desenlace se llega mediante un estudio analítico de las partidas que componen la aplicación del resultado correspondiente al ejercicio 2014. En concreto, la única partida que computa a efectos de determinar el incremento de fondos propios en el ejercicio 2015 es la cantidad destinada a reservas voluntarias, por importe de 8.000 euros. Si bien las reservas voluntarias han aumentado en este periodo en 26.000 euros, una cuantía de 18.000 euros no computa en la medida en que tiene su origen en la transformación del remanente que ya formaba parte de los fondos propios al inicio del ejercicio. De ahí que la reducción que puede aplicarse, de conformidad con el artículo 25 de la LIS, sea de 800 euros ($0,1 \times 8.000$).

4.1.2. El concepto de base imponible que se tiene en cuenta como límite a la reducción. Los efectos derivados de la insuficiencia de la base imponible

Aun cuando la reducción en la base imponible se calcule en función del incremento de los fondos propios experimentado en el periodo impositivo en los términos señalados, se establece un límite máximo que se determina en atención a la base imponible del ejercicio en el que se pretende aplicar la minoración. En concreto, el precepto establece que «en ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas».

De acuerdo con dicho artículo, el límite del 10% se aplica sobre una base que puede resultar mayor que la base imponible del periodo, pues se trata de la base imponible previa al cómputo de las partidas que señala el precepto. En concreto, a estos efectos deben sumarse a la base imponible diversos conceptos que reducen la misma. En primer lugar, se ha de eliminar el ajuste negativo derivado de la integración de la renta que contempla el artículo 11.12 de la LIS, que se refiere a la inclusión en la base imponible de ciertas pérdidas por deterioro que no han tenido la consideración de gasto fiscalmente deducible en periodos anteriores⁶¹. En segundo lugar, tampoco se han de tomar en consideración a estos efectos las bases imponibles negativas. Debe tenerse en cuenta que el artículo 10.3 de la LIS determina que la base imponible está constituida por la renta del periodo minorada por las bases negativas de periodos anteriores, por lo que, en caso de que existan bases negativas, formarán parte de la base imponible, reduciéndola. Sin embargo, a efectos del cálculo de la reserva de capitalización, las bases imponibles negativas que, en su caso, puedan aplicarse, se excluyen de la base de cálculo de la reducción. En tercer lugar, el precepto también excluye de la base de cálculo a la propia reserva de capitalización.

La aplicación de este límite puede dar lugar a que la reducción calculada a partir de un porcentaje sobre el incremento de los fondos propios no pueda aplicarse por completo en el periodo al que se refiera dicho incremento. En realidad, el importe del incremento de los fondos propios y la base imponible de un periodo no tienen ninguna relación. Téngase presente que el incremento de los fondos propios se determina sobre la base de los resultados del periodo anterior que no se distribuyan a los socios y se destinen a determinadas partidas, mientras que la base imponible que

⁶¹ El artículo 11, en su apartado 12, establece lo siguiente: «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 60% 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».

se toma en consideración es la del periodo en que se pretende aplicar la minoración de la base imponible, por lo que ambas bases de cálculo serán, con carácter general, completamente diferentes.

Como consecuencia de ello, la legislación ha debido prever qué sucede en caso de que no sea posible aplicar íntegramente la reducción por insuficiencia de la base imponible. A tal efecto, la ley establece que las cantidades pendientes podrán aplicarse en los dos periodos impositivos siguientes, si bien el límite se aplicará conjuntamente con la reserva que corresponda en cada uno de dichos periodos. En concreto, el apartado 1 del artículo 25 de la LIS acaba señalando que «en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior».

Aunque la norma no determine esta cuestión expresamente, hay que entender que cuando la reducción no utilizada en un periodo anterior, más el límite correspondiente al propio ejercicio, no pueda aplicarse íntegramente en este, la primera cantidad que se tomará en consideración será la del periodo más antiguo, para evitar que el derecho a la reducción pueda caducar por el transcurso de los dos años. En efecto, la ley no obliga a aplicar primero la reducción del periodo y, posteriormente, en caso de que sea posible, el importe no utilizado de los dos periodos anteriores. El precepto hace referencia a un límite conjunto a la minoración que se aplica en cada periodo, con independencia de que esta tenga su origen en el mismo periodo o en otro anterior. Por tanto, cuando la base imponible del periodo sea insuficiente para permitir la aplicación de las reducciones pendientes de integración con origen en periodos anteriores y de las correspondientes al propio periodo, el sujeto pasivo podrá imputar la reducción que proceda a las cantidades más antiguas para evitar su caducidad.

EJEMPLO 2

Los datos correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016 en relación con el incremento de los fondos propios y la base imponible son los siguientes:

2015		2016	
Incremento fondos propios	20.000	Incremento fondos propios	5.000
Reducción	2.000	Reducción	500
Base imponible	9.000	Base imponible	12.000
Límite reducción	900	Límite reducción	1.200

.../...

.../...

En el ejercicio 2015, la reducción que podría aplicarse en atención al incremento de los fondos propios que se ha producido en dicho periodo es de 2.000 euros. Sin embargo, el límite de la reducción que podrá aplicar en el periodo es de 900 euros, pues la base imponible tan solo importa la cantidad de 9.000 euros. Por tanto, quedará pendiente de aplicación para los dos ejercicios siguientes una reducción de 1.100 euros.

En el ejercicio 2016, la reducción que procede de acuerdo con el incremento de los fondos propios de dicho periodo asciende a 500 euros. En dicho periodo podrá aplicar también el exceso de la reducción que no pudo utilizar el año anterior, por importe de 1.100 euros. No obstante, la base imponible de 2016 es 12.000 euros, por lo que el límite conjunto de la reducción no podrá exceder de 1.200 euros. A estos efectos, la entidad podrá aplicar 1.100 euros, correspondiente a la reserva generada en 2015, y 100 euros, en relación con la reserva con origen en 2016. Finalmente, en el periodo se habrá generado un nuevo importe de la reducción pendiente de aplicación de 400 euros, que podrá ser aplicado en los dos periodos impositivos siguientes.

4.2. REQUISITOS A LOS QUE SE SUJETA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN

La reducción solo resulta de aplicación a los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen general previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, que lo sitúa en el 25 %, aunque de forma transitoria durante 2015 el tipo general es el 28 %, de acuerdo con la disposición transitoria 34.^a de la LIS. También hay que entender que durante 2015 dicha minoración resultará de aplicación a las entidades de reducida dimensión que tributen de acuerdo con la escala prevista en la letra j) de dicha disposición transitoria o a las entidades que ya venían tributando al tipo del 25 %, a las que hace referencia la letra i) de dicha disposición. Por otra parte, podrán aplicar esta reducción las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas, pese a que apliquen el tipo del 15 % durante el primer periodo impositivo en que su base resulte positiva y en el siguiente, en la medida en que dicho tipo reducido se encuentra regulado en el artículo 29.1 de la LIS, lo que permite afirmar que constituye el tipo general de gravamen para las entidades que cumplan las condiciones señaladas en el precepto. Finalmente, también podrán aplicar esta reducción las entidades que tributen al tipo incrementado del 30 %, de acuerdo con el artículo 29.6 de la LIS, es decir, las entidades de crédito y las entidades que se dediquen a la explotación, investigación y explotación de hidrocarburos. En consecuencia, aquellas entidades que apliquen cualquier otro tipo de gravamen no podrán aplicar la minoración en la base imponible que supone la reserva de capitalización.

Además de la aplicación de estos tipos de gravamen, el artículo 25.1 de la LIS condiciona el derecho a aplicar esta reducción al cumplimiento de los dos requisitos siguientes:

1. Que el incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad. Por tanto, la totalidad del incremento de los fondos propios, calculado de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo 2, que es la base sobre la que se determina el importe de la reserva, debe mantenerse en la entidad durante el plazo de cinco años. La única justificación que se establece para que la minoración de los fondos propios no dé lugar a la pérdida del derecho a la reducción que la entidad hubiere aplicado en periodos anteriores es la existencia de pérdidas contables⁶².

Ahora bien, la misma consecuencia que se ha establecido para el caso de la existencia de pérdidas contables no se ha previsto cuando se produzca una reducción de los fondos propios por otra causa justificada que no dependa de la decisión de la sociedad. De hecho, en relación con el siguiente requisito que establece el precepto –la dotación de una reserva indisponible– si se ha contemplado alguna de estas situaciones. Así, se puede producir un decremento de los fondos propios como consecuencia de la separación de un socio o por una operación de reestructuración. Por ejemplo, en el caso de la separación del socio la cuota de liquidación se determinará aplicando el porcentaje de su participación en el capital social sobre la totalidad de los fondos propios existentes, por lo que dicha cuota incluirá un porcentaje del capital, las reservas y los demás conceptos que se incluyan en los fondos propios. Por tanto, como consecuencia de la separación del socio, las partidas que computan para la determinación y mantenimiento del incremento de los fondos propios, de acuerdo con el artículo 25.2 de la LIS, sufrirán un menoscabo. Como se ha dicho, esta situación solo se contempla en relación con la minoración de la reserva de capitalización pero no respecto al mantenimiento del incremento de los fondos propios⁶³. Esto supondría que en estos casos se incumpliría el requisito de conservación del incremento de los fondos propios durante el plazo de cinco años, lo que obligaría a regularizar si no se corrigiera dicha situación de otro modo. En este sentido, si en el año anterior existieran beneficios, podría destinarse parte de los mismos a incrementar los fondos propios para evitar el decremento de los mismos como consecuencia de la separación del socio, pero si hubiera pérdidas no habría ninguna posibilidad de evitar la aplicación de la señalada consecuencia. Ni siquiera lo impediría una aportación de los socios con tal fin, pues, como se ha indicado, este concepto se elimina del cómputo a todos los efectos, tanto para establecer el incremento de los fondos propios como para determinar su mantenimiento. Esta situación no tiene ninguna justificación y para evitarlo debería modificarse el artículo 25.1 de la LIS para que las circunstancias sobrevenidas que se han previsto en relación con la disposición de la reserva de capitalización afecten también al requisito del mantenimiento de los fondos propios.

⁶² Las pérdidas se reflejarán en la cuenta 121, «Resultados negativos de ejercicios anteriores», minorando los fondos propios de la entidad.

⁶³ La ley dice que «no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva...».

2. Que se dote una reserva por el importe de la reducción. Según dispone el artículo 25.1 b) de la LIS dicha reserva deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado⁶⁴ y será indisponible durante el plazo de cinco años. Ahora bien, el hecho de que se trate de una reserva indisponible no impide que los fondos de dicha reserva puedan destinarse a cualquier tipo de inversión o a financiar gastos corrientes de la entidad. El carácter indisponible supone, fundamentalmente, una restricción en cuanto a su reparto a los socios o propietarios, lo que no podrá suceder mientras la reserva tenga este carácter.

El precepto no determina si la reserva se debe dotar en el periodo en el que se produce el incremento de los fondos propios que da lugar a la misma – con cargo a los resultados del ejercicio anterior– o en el periodo siguiente. A nuestro juicio, solo es posible esta última opción, por lo que la dotación se realizará con cargo a los resultados del periodo en el que la reserva minore la base imponible, cuando la junta ordinaria apruebe la propuesta de aplicación del resultado de dicho periodo. Téngase en cuenta que hasta que no se cierre el ejercicio y se determine la base imponible no se sabrá la cuantía de la reserva de capitalización, dado que dicha magnitud determina su importe. Como se ha indicado, no es una cuestión que establezca el precepto, pues lo único que dice es que esta reserva será indisponible durante un plazo de cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, aunque, como se ha señalado, al cierre de este periodo la reserva no se habrá podido aún dotar.

Una vez dotada esta reserva se establece el deber de mantenerla, con carácter indisponible, durante un plazo de cinco años. Ahora bien, la concurrencia de determinadas circunstancias sobrevenidas puede determinar que deba aplicarse de dicha reserva antes del mencionado plazo sin que se entienda que se ha incumplido este requisito. En particular, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad. En este caso, la parte de la reserva de capitalización que pertenezca al socio que causa baja se podrá incorporar a la cuota de liquidación que corresponda a las participaciones del mismo, sin que por ello se entienda incumplido el requisito de mantenimiento de la reserva durante el plazo señalado por la norma.

⁶⁴ Teniendo en cuenta los modelos del balance contenidos en el PGC, donde, a nivel de reservas, tan solo en el formato normal se contempla un desglose de las mismas en dos apartados (reserva legal y reservas estatutarias, por un lado, y otras reservas, por otro), la entidad que aplique este beneficio fiscal vendrá obligada a incluir una tercera categoría en el epígrafe «Reservas» de los fondos propios, bajo la denominación de «Reserva de capitalización». Por su parte, aquellas empresas que formulen el balance abreviado o el modelo previsto para pequeñas y medianas empresas, donde solo luce un epígrafe que engloba todo tipo de reservas, se verán obligadas a dividir el mismo para cumplir con la obligación impuesta en el artículo 25.1 de la LIS.

- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de las operaciones de reestructuración a las que resulte de aplicación el capítulo VII del título VII de la LIS.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal. Esta situación se podría presentar cuando el patrimonio neto de una sociedad anónima sea inferior a las dos terceras partes de su capital social y haya transcurrido un ejercicio económico manteniéndose la misma situación. En este caso, la sociedad vendría obligada a una reducción de su capital social⁶⁵, utilizando a tal fin todas las reservas disponibles –incluida la reserva de capitalización– y la parte correspondiente de la reserva legal⁶⁶, aunque normalmente la compensación de las pérdidas con estas reservas no evitará que se tenga que realizar la reducción de capital.

Por tanto, solo se excluyen aquellos supuestos en los que la reserva se deba aplicar obligatoriamente a una situación diferente a la que constituye su finalidad específica.

Finalmente, también se ha de analizar qué ocurre una vez que transcurra el mencionado plazo de cinco años. La norma no establece nada al respecto, aunque lo que sí determina es que durante dicho plazo la reserva es indisponible, de lo que se deduce que, a partir del cumplimiento del mismo, la reserva pasa a ser de libre disposición. Esto significa que los fondos en que esté materializada dicha reserva pueden destinarse a cualquier finalidad, lo que permite incluso su reparto a los socios.

Otra cuestión no resuelta es cómo deben cumplirse estos requisitos cuando la insuficiencia de la base imponible impida aplicar en un periodo la totalidad de la reducción que se haya determinado en atención al incremento de los fondos propios. En esta situación habría que determinar, en primer lugar, desde cuándo debe computarse el plazo de cinco años en el que debe mantenerse el incremento de los fondos propios. En la medida en que el derecho a aplicar la reducción se origina en el periodo en el que se incrementan los fondos propios, debería considerarse que el plazo de cinco años debe contarse desde el final de ese periodo. Si, finalmente, en el plazo de dos años no es posible aplicar la minoración de la base imponible por insuficiencia de la base en esos periodos, decae la obligación de mantener el incremento de los fondos propios en la parte que corresponda con la reducción que no se haya aplicado a su finalidad. En segundo término, habría que determinar cuándo debe dotarse la reserva indisponible a la que hace referencia el artículo 25.1 b) de la LIS. Podría considerarse que la reserva debiera dotarse en el mismo periodo en el que se haya producido el incremento de los fondos propios o bien en el periodo en

⁶⁵ De acuerdo con el artículo 327 del TRLSC «en la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto».

⁶⁶ A tenor de lo dispuesto en el artículo 274.2 del TRLSC, «La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin».

el que, dentro de los dos años siguientes, pueda aplicarse la reducción. Nos decantamos por esta segunda opción pues la dotación de la reserva es un requisito ligado a la práctica efectiva de la reducción en la base imponible.

4.3. INCOMPATIBILIDADES E INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS

La única incompatibilidad que establece la ley se introduce en el apartado 3 en relación con la reducción en la base imponible correspondiente al factor de agotamiento, que es un incentivo fiscal que resulta exclusivamente de aplicación en el régimen especial de la minería (art. 91 de la LIS) y en el régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos (art. 95 de la LIS). Por tanto, para el resto de empresas, esta reducción en la base imponible resulta compatible con la aplicación de cualquier otro incentivo fiscal.

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 25 de la LIS establece las consecuencias del incumplimiento de los requisitos previstos en dicho precepto. Dicha situación determinará la regularización de las cantidades indebidamente reducidas y sus intereses de demora. A efectos de la práctica de dicha regularización, se remite a lo dispuesto en el artículo 125.3 de la LIS, que exige que el contribuyente ingrese, junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota íntegra correspondiente a la reducción indebidamente aplicada en periodos anteriores, además de los intereses de demora.

4.4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

De acuerdo con el artículo 25.1 de la LIS, la empresa que ejercite el derecho a la reducción en la base imponible como consecuencia del incremento de sus fondos propios vendrá obligada a dotar una reserva por el importe de la minoración. Para el reconocimiento contable de esta reserva, que habrá de figurar en balance con título apropiado, deberá habilitarse en el subgrupo 11, «Reservas y otros instrumentos de patrimonio» del PGC (o en el subgrupo 11, «Reservas», en el caso de entidades que empleen el PGC para pequeñas y medianas empresas) una partida, como cuenta divisionaria de la 114, «Reservas especiales», cuyo código y denominación podría ser 1145, «Reserva de capitalización». El movimiento de esta cuenta sería el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», con ocasión de la distribución del resultado positivo del ejercicio.

Código	Denominación	Debe	Haber
129	Resultados del ejercicio	X	
			.../...

Código	Denominación	Debe	Haber
.../...			
1145	Reserva de capitalización		y
1XX	Otras partidas de fondos propios		X - y
526	Dividendo activo a pagar		

Donde X e y son el resultado positivo del último ejercicio cerrado y la cuantía de la reducción practicada en la base imponible como consecuencia del incremento de los fondos propios en el ejercicio, respectivamente.

b) Se cargará por la disposición que pueda hacerse de esta reserva. En particular, cuando adquiera el carácter de disponible con abono a la cuenta 113, «Reservas voluntarias».

Código	Denominación	Debe	Haber
1145	Reserva de capitalización	X	
113	Reservas voluntarias		X

A los efectos de control de la reducción practicada en la base imponible en diferentes periodos impositivos, la cuenta 1145, «Reserva de capitalización» podría desglosarse en partidas de cinco dígitos, haciéndose referencia al periodo impositivo que corresponda, por ejemplo 11450, «Reserva de capitalización ejercicio 2015».

De acuerdo con el PGC, en la memoria normal de las cuentas anuales, en el epígrafe 9.4 dedicado a los fondos propios (epígrafe 8 de la memoria abreviada y la que formularán las pequeñas y medianas empresas), deberá darse cuenta de la indisponibilidad de esta reserva⁶⁷.

Si, por insuficiencia de base imponible en el periodo en el que se produce el incremento de fondos propios, quedaran cuantías pendientes de aplicación de la reserva de capitalización, deberá reconocerse un activo por impuesto diferido⁶⁸. Para el registro de este activo, que se valorará de acuerdo con el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, se habilitará una cuenta de cuatro dígitos en la partida 474, «Activos por impuesto diferido», cuyo código y denominación po-

⁶⁷ Concretamente, en el apartado e) del modelo de memoria normal exige que se facilite información sobre «circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas».

⁶⁸ De acuerdo con el apartado 2.3 de la norma de registro y valoración 13.ª del PGC, relativa al impuesto sobre beneficios, «en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales... se reconocerá un activo por impuesto diferido... por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente».

dría ser 4746, «Crédito por reserva de capitalización pendiente de aplicar». Dicha cuenta, que comprenderá el importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de reserva de capitalización pendiente de aplicación, tendrá el siguiente movimiento:

a) Se cargará:

- Por el crédito impositivo derivado de la existencia de reserva de capitalización pendiente de aplicación obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301, «Impuesto diferido»:

Código	Denominación	Debe	Haber
4746	Crédito por reserva de capitalización pendiente de aplicar	X	
6301	Impuesto diferido		X

- Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»:

Código	Denominación	Debe	Haber
4746	Crédito por reserva de capitalización pendiente de aplicar	X	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		X

b) Se abonará:

- Por la reducción del crédito impositivo, con cargo generalmente, a la cuenta 633, «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios»:

Código	Denominación	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	X	
4746	Crédito por reserva de capitalización pendiente de aplicar		X

- Por la aplicación de las cuantías pendientes de la reserva de capitalización reconocidas en ejercicios anteriores, de acuerdo con el artículo 25.1 de la LIS, último párrafo, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301, «Impuesto diferido»:

Código	Denominación	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	X	
4746	Crédito por reserva de capitalización pendiente de aplicar		X

La cuenta 4746, «Crédito por reserva de capitalización pendiente de aplicar», a efectos del control de la aplicación en los términos establecidos en el artículo 25.1 de la LIS, podría desagregarse en partidas de cinco dígitos, añadiendo el periodo impositivo en el que se ha generado el derecho y no ha sido aplicado fiscalmente, por ejemplo, 47460, «Crédito por reserva de capitalización pendiente de aplicar ejercicio 2015».

En la memoria, en el epígrafe 4 dedicado a las normas de registro y valoración, se informará, en relación con este activo por impuesto diferido, sobre los criterios utilizados para su registro y valoración. Asimismo, la existencia de esta ventaja fiscal determinará que deba facilitarse en la memoria normal, en el epígrafe 12 relativo a la situación fiscal (epígrafe 8 en la memoria abreviada y 9 en la memoria que formulen las pequeñas y medianas empresas), información sobre el importe del activo por impuesto diferido derivado de la existencia de la reserva de capitalización pendiente de aplicar, indicando la antigüedad y el plazo previsto de recuperación fiscal del crédito impositivo.

4.5. EFECTOS DE LA MEDIDA

Si el objetivo de la reserva de capitalización es conseguir la neutralidad tributaria de las distintas fuentes de financiación empresarial, tal y como señala la exposición de motivos de la Ley 27/2014, se ha de convenir que en el mejor de los casos solo se logra dicho efecto de un modo muy limitado. Se ha puesto de manifiesto la existencia de modelos teóricos y de ordenamientos jurídicos en los que es posible deducir el coste de oportunidad del capital. Sin embargo, la base de la reducción del artículo 25 de la LIS solo tiene en cuenta el incremento de los fondos propios experimentado en el periodo, del que se excluyen numerosos conceptos que forman parte de los mismos, lo que impide que a través de dicho mecanismo se elimine de la base imponible el rendimiento normal de la inversión financiada con fondos propios. Para ello, la base de la reducción debería ser mucho más amplia de lo que permite el artículo 25.2 de la LIS, pues tendría que alcanzar a la totalidad de los fondos propios de la entidad. Además, el tipo también tendría que ser menor, pues debería aproximarse al tipo de interés de la deuda pública del Estado a medio o largo plazo. Por todo ello, no se puede considerar que la reserva de capitalización suponga el reconocimiento de la deducibilidad de los «intereses nocionales». Las consideraciones anteriores reafirman nuestra tesis de que con esta norma no se pretende conseguir la neutralidad de las fuentes de financiación, pues, como se ha señalado, el modo en que se calcula su importe no permite deducir el coste de oportunidad del capital.

Tal y como se indicaba al analizar los objetivos de esta reserva, la norma introduce un beneficio fiscal para tratar de favorecer la capitalización empresarial, con el propósito de disminuir el endeudamiento de las empresas. Para ello, se incentiva que una parte de los beneficios se mantenga en los fondos propios de la entidad y no se reparta a los socios. En la práctica, teniendo en cuenta que la reserva de capitalización solo hace referencia a los beneficios del año anterior que incrementen los fondos propios de la entidad, los efectos que produce son equiparables a una reducción del tipo de gravamen sobre los beneficios que no se repartan a los socios. En efecto, si se aplican los límites máximos de reducción en la base imponible, la reserva de capitalización

puede dar lugar a un efecto equivalente a una reducción del tipo de gravamen de 2,5 puntos porcentuales⁶⁹. Así es en la medida en que se trata de un incentivo de carácter definitivo, siempre que no se incumplan en los periodos posteriores los requisitos que establece la normativa. Esta conclusión, a nuestro juicio, es relevante en tanto que, en cierto modo, supone recuperar la propuesta realizada en el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1994 de establecer un tipo de gravamen diferente para el beneficio no distribuido respecto del distribuido, idea que se descartó en aquel momento porque se consideró que era contraria al principio de neutralidad.

En cualquier caso, también la repercusión que esta medida puede tener sobre la capitalización de las empresas es moderada, dadas las exclusiones que el artículo 25.2 de la LIS realiza. De hecho, esta norma no permite atraer nueva inversión para las sociedades, pues, por ejemplo, las aportaciones de los socios o las ampliaciones de capital por compensación de créditos, entre otros conceptos, se excluyen de la base de la reducción. En este sentido, el artículo 25 de la LIS no permite cumplir uno de los objetivos fundamentales de las legislaciones que permiten la deducción del interés nocial, como es tratar de que las sociedades nacionales sean más atractivas para la inversión de capital y, en particular, para la inversión extranjera. Además, como consecuencia de que la ventaja fiscal está conectada a que los beneficios no se distribuyan a los socios, se puede desincentivar aún más la inversión en sociedades que lleven este tipo de política respecto a la aplicación del resultado, por lo que este incentivo fiscal puede tener finalmente un efecto perverso en relación con el objetivo de la capitalización empresarial.

5. LA RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES

5.1. OBJETIVOS Y NATURALEZA DE LA RESERVA DE NIVELACIÓN

La denominada «reserva de nivelación» es otra reducción en la base imponible que ha introducido, como novedad, la Ley 27/2014. No obstante, esta reducción solo resulta de aplicación a los contribuyentes que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión en virtud del artículo 101 de la LIS. La reducción se regula en el artículo 105 de la LIS, que establece que estas entidades podrán minorar hasta un 10% de su base imponible, con un límite máximo anual de un millón de euros. A través de esta reserva, se pretenden anticipar posibles bases negativas que puedan producirse en los ejercicios siguientes, mediante la reducción de la base imponible positiva del periodo. Esto supone que en el ejercicio en el que obtengan los beneficios no tributará parte de los mismos. Ahora bien, si en los periodos impositivos siguientes se obtienen bases imponibles negativas, no se reconocerán hasta el límite de las reducciones aplicadas en los periodos anteriores, lo que dará lugar a una disposición de la señalada reserva en la misma cuantía de la base negativa. De este modo, se ha previsto que las cantidades que hayan minorado la base imponible se adiciona-

⁶⁹ Para que se produzca este efecto es preciso que se aplique la reducción en el porcentaje máximo permitido y que el tipo de gravamen aplicable por la entidad sea del 25%.

rán a la base de los cinco años inmediatos y sucesivos hasta el importe de las bases negativas que se pongan de manifiesto en tales periodos y, en todo caso, la parte restante deberá adicionarse a la conclusión del mencionado plazo. Por tanto, la reserva es indisponible durante un periodo máximo de cinco años, pues a medida en que se vaya incorporando a la base imponible en los términos señalados, la reserva será de libre disposición y podrá ser repartida entre los socios y accionistas.

La exposición de motivos de la LIS ha presentado esta norma como otra medida más destinada a equiparar el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia, conjuntamente con la reserva de capitalización y la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros. En realidad, no se entiende cómo puede contribuir esta norma a esta finalidad. Suponemos que ello se debe a que la reducción en la base imponible que permite el artículo 105 de la LIS se asocia a la dotación de una reserva indisponible durante cinco años por el importe de la reducción practicada, lo que permite que parte de los beneficios que se acuerde no repartir entre los socios y accionistas tribute en menor medida. Pero, además, como consecuencia de ello, se considera que esta norma permite la capitalización de la empresa, en la medida en que no es posible disponer de las reservas dotadas hasta que no se apliquen a su finalidad en las condiciones establecidas en el precepto, por lo que hasta ese momento parte del beneficio no se podrá repartir entre los socios o propietarios, pues si se incumpliera este requisito habría que regularizar la situación tributaria de la entidad.

En cualquier caso, más allá de que esta norma pueda cumplir de forma accesoria con las finalidades señaladas, su naturaleza dista mucho de la caracterización que de la misma ha hecho la exposición de motivos para justificar su introducción. En realidad, el artículo 105 de la LIS permite la deducción en el IS de una provisión por pérdidas futuras. Al margen de que se articule técnicamente como una reducción en la base imponible, esta norma permite que una parte de los beneficios obtenidos en un periodo no tribute en previsión de que puedan producirse bases negativas en los periodos siguientes. No obstante, si se admite su naturaleza de provisión para pérdidas⁷⁰, se ha también de convenir que la fórmula de cálculo que emplea el artículo 105 de la LIS está muy alejada de cualquier lógica contable, dado que solo tiene en cuenta la base imponible del periodo en que se dote la reserva correspondiente, sin tener presente los riesgos que en el futuro puedan existir de obtener bases imponibles negativas. Tampoco su cuantificación se realiza en atención a las previsiones que en tal sentido pueda realizar la sociedad, pues el legislador ha determinado a estos efectos una cuantificación objetiva, tomando en consideración la base imponible positiva del periodo en el que se aplica la minoración de la base.

Si se parte de su verdadera naturaleza de provisión para pérdidas, esta norma solo se puede entender si se tiene en cuenta el sistema de compensación de bases negativas que se admite en

⁷⁰ En el ámbito contable, no sería posible el reconocimiento de una provisión pues, a tenor de lo dispuesto en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 15.ª del PGC, «la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán». En consecuencia, dado que la estimación de una pérdida futura no cumple con la definición de pasivo, esto es, no se trata de una obligación actual surgida como consecuencia de sucesos pasados, no podrá reconocerse contablemente una provisión para pérdidas futuras.

nuestra normativa, teniendo también presente el contexto de los sistemas previstos en otros países. En este sentido, la legislación española reguladora del IS siempre ha previsto un sistema de *carry-forward*, lo que supone trasladar las pérdidas a ejercicios posteriores, para compensarlas con los beneficios que en estos periodos se puedan producir. Efectivamente, la normativa española solo ha previsto la posibilidad de compensación de las pérdidas hacia el futuro, normalmente con bastantes restricciones en cuanto al periodo de tiempo en el cual se puede llevar a cabo esta compensación. La redacción original de la Ley 43/1995 elevó de cinco⁷¹ a siete años el plazo de compensación. Desde entonces, este límite temporal se ha incrementado en varias ocasiones⁷², hasta culminar con la eliminación de cualquier límite temporal a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, aunque no se puede hablar de una propuesta novedosa, en la medida en que se trataba de una recomendación que ya hizo en su día el Informe del *Comité Ruding*. De este modo, en España nunca se ha admitido un sistema de compensación con beneficios de periodos anteriores, denominado como *carry-back*, o compensación hacia atrás, como también señalaba el Informe del *Comité Ruding*, que proponía una compensación retrospectiva durante los tres últimos ejercicios. Aunque la reserva de nivelación no responde exactamente a ese mecanismo, lo cierto es que si se hace uso de esta norma en periodos donde se producen bases imponibles positivas, cuando se generen bases negativas se podrá practicar la compensación con las bases positivas de los periodos impositivos anteriores, por lo que en algún caso se podrán generar efectos similares a los del *carry-back*. Por ello, la reducción que regula el artículo 105 de la LIS puede servir a las empresas para evitar el problema que puede suponer que las bases imponibles negativas no pueden ser compensadas con las bases de los ejercicios anteriores, aunque, como hemos indicado, la Ley 27/2014 ha eliminado cualquier límite temporal a la compensación, lo que evita la caducidad de este derecho.

Ahora bien, aun en el supuesto de que este mecanismo no pueda ser empleado en sentido estricto como un sistema de *carry-back* porque no se obtengan bases negativas en el periodo de los cinco ejercicios siguientes, permite diferir en cualquier caso la tributación de hasta un 10 % de la base imponible positiva de cada periodo impositivo durante el mencionado plazo de cinco años. Este efecto ha permitido al legislador afirmar que se trata de un incentivo mayor que el *carry-back*, pues permite anticipar en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas⁷³. Sin embargo, dicha afirmación no puede tener una validez general, como es la pre-

⁷¹ El artículo 18 de la Ley 61/1978 establecía un plazo de compensación de cinco años, que, según palabras del Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1994, se situaba «entre los de más corta duración de los existentes en los diferentes Estados miembros de la UE y de la OCDE».

⁷² En este sentido, el plazo que establecía el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, en su redacción original, sufrió dos modificaciones. Primero, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, aumentó el plazo a 10 años. Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, lo elevó de nuevo a 15 años, que fue el plazo que se incorporó a la redacción original del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Dicho plazo fue nuevamente modificado al alza mediante el Real Decreto Ley 9/2011, de 19 de agosto, que lo incrementó a 18 años, aunque esta norma introdujo también determinados límites a la compensación de las bases negativas durante los periodos impositivos siguientes. En realidad, el incremento del plazo tuvo su origen precisamente en la existencia de estos límites.

⁷³ En este sentido, la exposición de motivos señala que «esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado *carry back* en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas, ya que permite minorar la tri-

tensión del legislador, pues el efecto en la realidad de estos dos sistemas depende de numerosos factores y, entre otras cosas, de cómo se regule el sistema de *carry-back* (cuántos periodos se pueden retroceder a efectos de la compensación, la existencia o no de límite cuantitativo a la compensación, etc.). Difícilmente se pueden comparar dos sistemas en abstracto, cuando uno de ellos no existe y admite diversas variantes. Evidentemente, para una sociedad que no obtenga nunca bases negativas el sistema introducido por el artículo 105 de la LIS aporta una ventaja que en ningún caso habría podido tener en virtud del sistema de *carry-back*. Ahora bien, en este caso esta comparación es en sí misma absurda, pues este último sistema es un mecanismo que se utiliza para la compensación de bases negativas, por lo que si estas no se producen no tiene sentido alguno la comparación. De existir bases negativas, el sistema de *carry-back* será seguramente más ventajoso, particularmente si se admite la compensación con beneficios de los periodos anteriores sin ningún límite, sobre todo cuando el importe de las bases negativas sea importante. Téngase en cuenta que la dotación de la reserva de nivelación se limita al 10% de la base imponible de cada periodo, mientras que las bases negativas de un periodo pueden superar con mucho las reservas dotadas durante los cinco años anteriores. En cualquier caso, lo único que es cierto es que la afirmación que introduce la exposición de motivos no es una verdad general, pues en muchas situaciones el sistema de *carry-back* podría ser más ventajoso que el mecanismo que ha introducido el artículo 105 de la LIS, lo que dependería de numerosos factores, tanto normativos como fácticos.

5.2. CUANTÍA DE LA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y LÍMITE MÁXIMO DE LA MISMA

El artículo 105.1 de la LIS establece que las entidades podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe⁷⁴. En consecuencia, el concepto sobre el que se aplica este porcentaje de reducción es la base imponible, en los términos regulados en el artículo 10.1 de la LIS, que establece que está constituida por la renta del periodo minorada por las bases negativas de periodos anteriores. Por tanto, la base de cálculo puede ser diferente de la que se utiliza para la reserva de capitalización, que se determinará, de acuerdo con el artículo 25 de la LIS, sobre la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de bases impositivas negativas. En consecuencia, a efectos del cálculo de la reserva de nivelación, sí deben tenerse en cuenta las bases impositivas negativas y las cantidades integradas en la base en virtud del artículo 11.12 de la LIS, pues ambas partidas forman parte de la base imponible, de acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS.

butación de un determinado periodo impositivo anticipando en el tiempo la aplicación de las futuras bases impositivas negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes. De no generarse bases impositivas negativas en ese periodo, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida».

⁷⁴ El apartado 1 establece que «las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta ley en el periodo impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta ley, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe».

Por tanto, de existir cualquiera de estas partidas, las reservas de capitalización y nivelación se calcularán sobre bases diferentes. Otra cuestión relacionada con lo anterior es si la reserva de capitalización se toma en consideración a efectos del cálculo de la base sobre la que se aplica la reserva de nivelación, en cuyo caso se vería minorada en el importe de aquella. El artículo 105 de la LIS no hace referencia a esa cuestión, de lo que se puede deducir que la reducción se calcula sobre la base previa a la aplicación de la reserva de capitalización.

Ahora bien, con independencia de cuál sea la base imponible, la reserva de nivelación tiene un límite cuantitativo máximo, pues la norma establece que, en todo caso, la minoración no podrá superar el importe de un millón de euros. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar el límite de un millón de euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año. En cualquier caso, será complicado que la reducción pueda llegar a dicho límite, pues para ello se requiere una base imponible de diez millones de euros, que recordemos que es el límite de la cifra de negocios que permite que un sujeto pasivo pueda ser considerado como una empresa de reducida dimensión. Es cierto que el volumen de negocios puede superar dicha cifra como consecuencia del apartado 4 del artículo 101 de la LIS⁷⁵ y también podría ocurrir que, aunque la cifra de negocios no supere diez millones de euros, la base imponible sea mayor por la aplicación de uno o varios ajustes positivos. Ahora bien, lo normal es que los resultados de una empresa sean mucho menores que su cifra de negocios, en la medida en que esta cifra debe minorarse por los gastos correlacionados con los ingresos, por lo que será algo extremadamente excepcional que la reducción pueda llegar al límite establecido de un millón de euros.

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 105 de la LIS determina que la minoración derivada de la reserva de nivelación se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a que se refiere el artículo 40.3 de la LIS. Evidentemente, solo se toma en consideración en la modalidad que se aplica sobre la parte de la base imponible obtenida durante el periodo impositivo hasta la fecha de inicio del plazo de declaración del pago fraccionado. No obstante, en la otra modalidad prevista en la ley también repercutirá de forma indirecta en los periodos siguientes, en la medida en que se determina aplicando un porcentaje sobre la cuota íntegra del último periodo liquidado, para cuya determinación se habrá tenido en cuenta la reducción derivada del artículo 105 de la LIS. Ahora bien, otra cuestión es si se toman en consideración las adiciones a la base imponible derivadas de la aplicación de esta reserva en los periodos siguientes en la modalidad del artículo 40.3 de la LIS. En los casos en los que la adición se produzca para compen-

⁷⁵ Dicho precepto determina que «los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último».

sar bases negativas, el resultado en relación con los pagos fraccionados sería el mismo, pues la adición se produciría hasta hacer la base negativa cero. Sin embargo, sí podrían tenerse en cuenta las cantidades que se deban adicionar obligatoriamente al cumplirse el plazo de cinco años, sin que la reducción haya sido aplicada a su finalidad de modo íntegro, pues es una cuantía que en todo caso se va a añadir a la base imponible del periodo. Sin embargo, el artículo 105.4 de la LIS tan solo señala que se tendrá en cuenta a efectos del cálculo del pago fraccionado «la minoración prevista en este artículo», de lo que se deduce que no ocurrirá lo mismo cuando se produzca la reversión de tales cantidades.

5.3. ADICIÓN A LA BASE IMPONIBLE DE LA ENTIDAD DE LAS CANTIDADES QUE HAYAN REDUCIDO LA BASE IMPONIBLE

Las cantidades que hayan reducido la base imponible en concepto de reserva de nivelación se sumarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración. Esta adición se producirá en cada uno de dichos periodos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. Si a la conclusión del señalado plazo de cinco años la totalidad o parte de la reserva no se hubiera incluido en la base, lo que ocurrirá si no hubiera bases negativas en los cuatro periodos anteriores, al menos en la cuantía suficiente para absorber toda la reducción, el importe no aplicado se adicionará en el periodo impositivo en el que finalice el plazo de cinco años⁷⁶.

EJEMPLO 3

La tabla siguiente refleja los datos correspondientes a los periodos 2015-2021 que son relevantes a efectos de la dotación y posterior aplicación de la reserva de nivelación. La primera fila recoge la base imponible de cada uno de esos periodos. En los periodos en los que la base es positiva se dota una reserva de nivelación del 10 % de la misma, cuya cuantía se refleja en la segunda fila. En la tercera fila se analiza la parte de la reserva que se adiciona en los periodos siguientes, cuando la base sea negativa o transcurra el plazo de cinco años establecido al efecto. En la última fila se determina el importe de la reducción pendiente de aplicación en cada periodo.

.../...

⁷⁶ Así lo señala el artículo 105.2 de la LIS, que establece lo siguiente: «Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante se adicionará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo».

.../...

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Base imponible	200.000	75.000	(2.500)	5.000	(12.000)	10.000	3.000
Reducción art. 105	(20.000)	(7.500)		(500)		(1.000)	(300)
Adición a BI			2.500		12.000	5.500	7.500
Reducción pendiente de aplicar	20.000	20.000 7.500	17.500 7.500	17.500 7.500 500	5.500 7.500 500	7.500 500 1.000	500 1.000 300

5.4. DOTACIÓN Y DISPOSICIÓN DE LA RESERVA

El único requisito al que se somete la aplicación de la reducción derivada de la reserva de nivelación es que el contribuyente dote una reserva por el importe de la reducción realizada. El apartado 3 del artículo 105 de la LIS establece que «la reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación». La norma establece la obligación de dotar la reserva con cargo a los resultados del ejercicio en que se aplique la reducción en la base imponible. Hay que entender que es un deber que deberá materializarse en el momento en que se produzca la aplicación de dicho resultado en el ejercicio siguiente, aunque es cierto que el precepto no determina el momento en que ha de dotarse. Por tanto, siempre que haya beneficios suficientes en el ejercicio en que se pretenda aplicar la reducción se deberá dotar la reserva y, desde ese momento, empieza a contar el plazo de cinco años para la aplicación de la reserva en caso de que se obtengan bases negativas.

Se trata de una reserva indisponible para el contribuyente mientras que la misma no se aplique a su finalidad. Por tanto, a medida que la reserva se vaya adicionando a la base imponible, bien porque se obtengan bases negativas, bien porque transcurra el plazo de cinco años, la reserva será de libre disposición, por lo que podrá utilizarse para cualquier finalidad, incluido el reparto a los socios o accionistas.

Ahora bien, es posible que determinadas situaciones sobrevenidas puedan conllevar una reducción de los fondos propios, lo que podría incluir una minoración de la mencionada reserva. La LIS ha previsto que, en algunas de estas situaciones, la reducción de la reserva de nivelación

no va a suponer un incumplimiento del requisito de mantenimiento de la reserva en el periodo de cinco años exigido. El artículo 105.3 de la LIS determina que no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Por tanto, si se dispone en estos casos de la reserva de nivelación no se producirá la pérdida de la reducción ni existirá, en consecuencia, la obligación de regularizar la situación tributaria. En la medida en que se trata de las mismas situaciones en las que se admite la minoración de la reserva de capitalización sin que tenga consecuencias, nos remitimos a lo que se señaló anteriormente en relación con la misma.

5.5. INCOMPATIBILIDADES

El apartado 5 del artículo 105 de la LIS establece que las cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS ni tampoco a la reserva para inversiones en Canarias, prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Esto no supone una incompatibilidad entre ambas reservas, pues ambas pueden reducir simultáneamente la base imponible de un mismo periodo. La incompatibilidad a la que se refiere el precepto solo puede hacer referencia a dos cuestiones. La primera interpretación es que las cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación no podrán aplicarse al cumplimiento del deber de dotar otras reservas, lo que es tan obvio que no pensamos que pueda ser el sentido del precepto. Es evidente que las empresas que en un periodo quieran beneficiarse de la aplicación de las dos reducciones que permite la LIS deberán constituir de forma independiente las dos reservas indisponibles señaladas. La segunda interpretación es que la reserva de nivelación no se computa como fondos propios a efectos de determinar la base sobre la que se calcula la reserva de capitalización. En este sentido, el artículo 25.2 de la LIS establece que no se tendrán en cuenta como fondos propios, al inicio y al final del periodo impositivo, la reserva indisponible que se dote por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LIS. En cualquiera de los dos casos, el reconocimiento de la incompatibilidad entre ambas reservas que realiza el artículo 105.5 de la LIS no añade nada nuevo, pues la primera interpretación no es preciso que se contemple en la norma, por su obviedad, y la segunda ya está recogida con mayor precisión en el artículo 25.2 de la LIS.

Por otra parte, aunque las reservas de capitalización y nivelación puedan coincidir en su cuantía, no siempre ocurrirá así. De un lado, porque los límites señalados en la norma son máximos, por lo que el contribuyente puede decidir aplicar la reducción hasta dicho límite o no dotar una de las

dos reservas o ninguna de ellas. De otro, porque la base de cálculo de ambas reservas es diferente. La reserva de nivelación toma como base de cálculo la base imponible. Sin embargo, la reserva de capitalización utiliza una base previa, de la que se deducen determinadas partidas, como ya se ha analizado. Además, en relación con ella existe otro límite, pues no puede superar el 10 % del incremento de los fondos propios del periodo, determinado de acuerdo con las reglas del artículo 25.2 de la LIS.

5.6. INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS A LOS QUE SE VINCULA LA REDUCCIÓN

El apartado 6 del artículo 105 de la LIS determina que «el incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 %, además de los intereses de demora».

Lo dispuesto en este apartado resulta razonable, excepto en lo que se refiere al incremento de las cantidades que han sido objeto de minoración en un porcentaje de un 5 %. Si se tiene en cuenta que se aplican los intereses de demora en concepto de indemnización por el retraso en el ingreso de estas cantidades, no se entiende a qué responde el incremento en un 5 % de la cuota íntegra correspondiente al importe de la reserva. Este recargo del 5 % solo podría integrarse dentro del concepto a que se refiere la letra d) del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, que establece que la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por «los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos». Ahora bien, más allá de que pueda encajarse de un modo más o menos forzado en esta categoría, la cuestión es determinar a qué responde y qué circunstancias son las que legitiman a la Administración para su cobro. El simple retraso en el pago no puede ser la razón que sirva de fundamento, pues para resarcir a la Hacienda pública en esta situación ya está previsto el devengo de intereses de demora. Por todo ello, no podemos dar una respuesta razonada a esta cuestión.

Otro aspecto que se debe analizar es la consecuencia derivada de que la entidad deje de ser de reducida dimensión cuando tenga pendiente de integrar en la base imponible la reserva de nivelación que haya dotado en periodos anteriores. A nuestro juicio, esta situación no tiene trascendencia en relación con las reducciones ya practicadas, pues el derecho a aplicar los incentivos fiscales previstos en este régimen especial se consolida por el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 101 de la LIS en el periodo de su dotación. Por tanto, en el periodo en el que se dejen de cumplir dichos requisitos no se tienen que sumar las cantidades pendientes, sino que a estos efectos se aplicarán las reglas establecidas con carácter general en el artículo 105 de la LIS, por lo que tales importes se adicionarán cuando haya bases negativas o cuando haya transcurrido el plazo de cinco años desde que la reserva haya minorado la base imponible. Es más, incluso durante los tres periodos impositivos siguientes a que la entidad deje de cumplir los requisitos previstos en el artículo 101 de la LIS podrá seguir aplicando los incentivos previstos en este régimen, de acuerdo con el apartado 4 de dicho precepto, por lo que tendrá derecho en esos periodos a reducir su base imponible mediante la dotación de la reserva de nivelación.

5.7. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA RESERVA DE NIVELACIÓN

De acuerdo con el artículo 105.3 de la LIS, la empresa que ejercite el derecho a la reducción en la base imponible como consecuencia de la reserva de nivelación de bases imponibles vendrá obligada a dotar una reserva por el importe de la minoración. Para el reconocimiento contable de esta reserva, que habrá de figurar en balance con título apropiado, deberá habilitarse en el subgrupo 11, «Reservas y otros instrumentos de patrimonio» del PGC (o en el subgrupo 11, «Reservas», en caso de entidades que empleen el PGC para pequeñas y medianas empresas) una partida, como cuenta divisionaria de la 114, «Reservas especiales», cuyo código y denominación podría ser 1146, «Reserva de nivelación de bases imponibles». El movimiento de esta cuenta sería el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», con ocasión de la distribución del resultado positivo del ejercicio.

Código	Denominación	Debe	Haber
129	Resultados del ejercicio	X	
1146	Reserva de nivelación de bases imponibles		y
1XX	Otras partidas de fondos propios		X - y
526	Dividendo activo a pagar		

Donde X e y son el resultado positivo del último ejercicio cerrado y la cuantía de la reducción practicada en la base imponible como consecuencia de la reserva de nivelación de bases imponibles, respectivamente.

b) Se cargará por la disposición que pueda hacerse de esta reserva. En particular, cuando adquiera el carácter de disponible con abono a la cuenta 113, «Reservas voluntarias».

Código	Denominación	Debe	Haber
1146	Reserva de nivelación de bases imponibles	X	
113	Reservas voluntarias		X

A los efectos de control de la reducción practicada en la base imponible en diferentes periodos impositivos, la cuenta 1146, «Reserva de nivelación de bases imponibles» podría desglosarse en partidas de cinco dígitos, haciéndose referencia al periodo impositivo que corresponda, por ejemplo 11460, «Reserva de nivelación de bases imponibles ejercicio 2015».

De acuerdo con el PGC, en la memoria normal de las cuentas anuales, en el epígrafe 9.4 dedicado a los fondos propios (epígrafe 8 de la memoria abreviada y la que formularán las pequeñas y medianas empresas), deberá darse cuenta de la indisponibilidad de esta reserva.

Como se ha indicado, la empresa que aplique este beneficio fiscal, viene obligada, de acuerdo con el artículo 105.2 de la LIS, a adicionar la reducción practicada en la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que se presente una base imponible negativa y hasta el importe de esta, o, si restara algún importe, en la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo. En estos casos, la empresa habrá de reconocer un pasivo por impuesto diferido como consecuencia de la obligación actual, surgida de la aplicación del beneficio fiscal y para cuya extinción espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. Para el registro de este pasivo, que se valorará de acuerdo con el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, se habilitará una cuenta de cuatro dígitos en la partida 479, «Pasivos por impuesto diferido», cuyo código y denominación podría ser 4790, «Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de adición». Dicha cuenta, que comprenderá el importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de reserva de nivelación de bases imponibles pendiente de adición, tendrá el siguiente movimiento:

a) Se abonará:

- Por la reducción en la base imponible practicada en el ejercicio, con cargo generalmente, a la cuenta 6301, «Impuesto diferido»:

Código	Denominación	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	X	
4790	Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de adición		X

- Por el aumento del pasivo por impuesto diferido, con cargo, generalmente, a la cuenta 633, «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios»:

Código	Denominación	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	X	
4790	Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de adición		X

b) Se cargará:

- Por la reversión del pasivo por impuesto diferido por la aplicación de la reserva de nivelación como consecuencia del reconocimiento de bases imponibles negativas o por el transcurso del plazo de cinco años, con abono, generalmente, a la cuenta 6301, «Impuesto diferido»:

Código	Denominación	Debe	Haber
4790	Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de adición	X	
6301	Impuesto diferido		X

- Por la disminución de pasivo por impuesto diferido, con abono, generalmente, a la cuenta 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»:

Código	Denominación	Debe	Haber
4790	Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de adición	X	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		X

La cuenta 4790, «Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de adición», a efectos del control de la aplicación en los términos establecidos en el artículo 105.2 de la LIS, podría desagregarse en partidas de cinco dígitos, añadiendo el periodo impositivo en el que se ha minorado la base imponible, por ejemplo 47900, «Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de adición ejercicio 2015».

En la memoria, en el epígrafe 4 dedicado a las normas de registro y valoración, se informará, en relación con este pasivo por impuesto diferido, sobre los criterios utilizados para su registro y valoración.

5.8. EFECTOS DE LA MEDIDA

El legislador ha señalado expresamente en la exposición de motivos de la Ley 27/2014 que con esta reserva las empresas de reducida dimensión podrán reducir su tipo hasta el 22,5 %⁷⁷. Esto supone reconocer que los efectos de la reserva de nivelación son equivalentes a una rebaja en 2,5 puntos en el tipo de gravamen. No compartimos en absoluto esta afirmación, pues esta medida está muy alejada de producir un efecto equivalente al de la reducción del tipo impositivo. Téngase en cuenta que la reducción que permite aplicar dicha reserva debe integrarse en las bases imponibles de los años siguientes, con el límite máximo de cinco años, por lo que en ningún caso produce un efecto definitivo como ocurriría en el caso de que se hubiere previsto una reducción del tipo de gravamen de 2,5 puntos. En la mejor de las situaciones, la reserva de nivelación permite un diferimiento de la tributación en un plazo máximo de cinco años, salvo que existan bases negativas con anterioridad pues, en tal caso, dicho diferimiento solo alcanza hasta el periodo en que se produzcan dichas bases.

⁷⁷ En concreto, la exposición de motivos señala que la minoración del tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión «... se ve acentuada mediante la novedosa reserva de nivelación de bases imponibles negativas, que supone una reducción de la misma hasta un 10% de su importe», así como que «... esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 %».

En la medida en que supone un mero diferimiento del impuesto, el único efecto que se produce tiene que ver con los flujos de caja del contribuyente⁷⁸, que puede disponer del dinero correspondiente a la cuota no ingresada hasta el periodo en que deba adicionar a la base imponible la reducción aplicada, bien porque se generen bases negativas bien porque transcurra el plazo de cinco años previsto en la norma.

Ni siquiera tendría mucho sentido decir que esta reducción supone en el año de la dotación una reducción de 2,5 puntos, pues si se aceptara esta premisa el efecto de la adición de la reserva a la base imponible en los periodos siguientes dependería del importe de la base imponible del periodo en que se produzca dicha suma y de la cantidad incorporada a la base. Piénsese en el caso de que en 2015 la base imponible sea de 50.000 euros, lo que permite dotar una reserva de nivelación de 5.000 euros. En los años siguientes no se producen bases imponibles negativas, lo que obligaría en 2020 a adicionar a la base imponible del periodo, que asciende a 5.000 euros, la reserva constituida en 2015. El efecto de la adición de esta reserva supone un 100% de la cuota, pero sería un efecto que solo serviría en relación con dicho sujeto pasivo y ese periodo impositivo, pero que, en ningún caso, se podría elevar a regla general. Ni siquiera para el supuesto particular analizado tendría ningún sentido decir que en el periodo de la dotación de la reserva ha reducido el tipo 2,5 puntos y que en el año de la adición lo ha incrementado en un 100%. En conclusión, en la medida en que el efecto que produce la aplicación de la reserva de nivelación no es definitivo, no cabe decir que dicho mecanismo dé lugar en la práctica a una reducción del tipo de gravamen de un determinado porcentaje, pues en el futuro dicha cantidad deberá incorporarse a la base imponible.

Una última cuestión que se analizará es si esta reserva puede cumplir con la función de capitalizar las empresas, que ha sido uno de los objetivos para los que se ha introducido la norma. En realidad, esta medida no está directamente relacionada con dicho efecto, pues la reserva de nivelación no se relaciona con los beneficios o pérdidas contables, sino con las bases imponibles positivas o negativas, permitiendo simplemente un diferimiento del impuesto, tal y como se ha señalado. Por ello, el único efecto contable que tendrá es el registro del efecto impositivo que produce dicha situación. La dotación de la misma dará lugar a una diferencia de carácter temporario, debiéndose contabilizar un pasivo por impuesto diferido, que se aplicará a su finalidad cuando la reserva se agregue en los periodos siguientes a la base imponible. Así, si se dota la reserva y al año siguiente se producen bases imponibles negativas que determinen la adición de toda la reserva a la base, la entidad puede disponer plenamente de la reserva e, incluso, repartirla a los socios. Sin embargo, mantendría las pérdidas contables, estando solo la entidad obligada a compensarlas si el patrimonio neto es inferior al capital social, de acuerdo con las reglas generales. En consecuencia, los efectos de esta reserva sobre el incremento de los fondos propios

⁷⁸ La financiación interna también acarrea un coste para la empresa, a pesar de que el coste directo es menor que cuando se trata de financiación ajena. La dotación de reservas implica que parte de los beneficios dejan de repartirse entre los socios o propietarios provocando, cuando se trata de sociedades cotizadas, que la rentabilidad de los títulos sea menor, originando probablemente que dichos títulos pierdan atractivo y, en consecuencia, su cotización baje. Para evitarlo, es necesario valorar el coste de oportunidad de establecer reservas, lo que permitirá conocer si a medio plazo esas reservas supondrán mayor beneficio para los socios que los beneficios que no recibieron.

son también temporales pues, a medida que se van adicionando estas cantidades a la base imponible, la reserva pierde su carácter indisponible y puede ser objeto de reparto a los socios o propietarios. Por tanto, en relación con la capitalización empresarial esta norma tan solo permite el incremento de los fondos propios de hasta un 10% de la base imponible de un periodo y durante un plazo máximo de cinco años. Ahora bien, si la dotación de estas reservas se realiza de forma continuada en el tiempo sí es cierto que se puede lograr este efecto de un modo también continuo. En cualquier caso, se trata de una opción más que podrán aplicar las empresas en función de sus propios intereses, siendo la decisión flexible, en el sentido de que cada año puede ser diferente.

6. LA APLICACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y NIVELACIÓN EN LOS GRUPOS DE SOCIEDADES

Las reducciones de la base imponible constituidas por las reservas de capitalización y nivelación se aplican a nivel del grupo y no de las entidades individuales que lo componen. En realidad, la Ley 27/2014 ha aplicado este mismo criterio de forma general en todas las materias que afectan al grupo, al considerar que cualquier requisito o calificación necesario para la determinación de la base imponible vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad⁷⁹. En este sentido, el artículo 63 de la LIS establece que las reservas de capitalización y nivelación no se incluirán en las bases imponibles individuales⁸⁰. Por su parte, el artículo 62 de la LIS establece que ambas reducciones se determinarán sobre la base imponible del grupo fiscal, aunque la dotación de las reservas se podrá realizar por cualquiera de las entidades del grupo⁸¹.

Además, la LIS contempla todas las situaciones que pueden afectar al grupo y a las entidades que lo integran o que vayan a integrarse en el mismo. Estas situaciones vienen determinadas por las diferencias temporarias que se pueden generar en relación con cada una de las reservas analizadas. En el supuesto de la reserva de capitalización, es posible que en un periodo se genere el derecho a

⁷⁹ En este sentido, la exposición de motivos señala que en el régimen de consolidación fiscal «... destaca la configuración del grupo como tal, incluso en la determinación de la base imponible, de manera que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad. Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se realicen a nivel del grupo».

⁸⁰ La letra b) del artículo 63 señala que «no se incluirá en las bases imponibles individuales la reserva de capitalización a que se refiere el artículo 25 de esta ley». Por su parte, la letra e) establece que «no se incluirá en las bases imponibles individuales la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de esta ley».

⁸¹ El artículo 62.1 de la LIS establece que «la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando: (...) d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo». Por su parte, el último párrafo de dicho precepto establece que «las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal».

reducir la base imponible, pero no pueda aplicarse por completo por la insuficiencia de la base imponible, lo que determina que pueda computarse en los dos periodos siguientes. En el caso de la reserva de nivelación, la dotación de la reserva en un periodo obliga a su adición en la base imponible de los periodos en los que se obtengan bases negativas o, en todo caso, a los cinco años. En el supuesto de la incorporación de las empresas individuales a un grupo de sociedades, la LIS establece que las cantidades pendientes correspondientes a estas reservas se aplicarán en la base imponible del grupo fiscal⁸². También se regula en la ley la situación contraria, es decir, cuando a nivel del grupo de sociedades existan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a estas reservas, y se produzca la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal. En este caso, las entidades que integren el grupo fiscal en el periodo impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización pendientes de aplicar en la medida en que hubieran contribuido a su generación, así como las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación pendientes de adicionar a la base imponible, en la proporción que hubiese contribuido a su formación⁸³. Finalmente, se contempla la situación que puede producirse en caso de que en virtud de determinadas operaciones todas las entidades incluidas en un grupo se integren en otro grupo fiscal, estableciendo la LIS que las cantidades pendientes se aplicarán por el nuevo grupo fiscal, con determinados límites en el caso de la reserva de capitalización⁸⁴.

⁸² El artículo 67 de la LIS establece que «en el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal resultarán de aplicación las siguientes reglas: (...) c) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta ley pendientes de aplicar, se aplicarán en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 10 % de la base imponible positiva individual de la propia entidad previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases impositivas negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta ley; (...) f) Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases impositivas prevista en el artículo 105 de esta ley pendiente de adicionar en el momento de su integración en el grupo fiscal se adicionarán a la base imponible de este».

⁸³ El artículo 74.1 establece que «en el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, se procederá de la forma siguiente: (...) b) Las entidades que integren el grupo fiscal en el periodo impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán: (...) 3.º Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley, en la medida en que hubieran contribuido a su generación; (...) 6.º Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases impositivas prevista en el artículo 105 de esta ley pendientes de adicionar a la base imponible, en la proporción que hubiese contribuido a su formación».

⁸⁴ El artículo 74.3 de la LIS establece que «cuando la entidad dominante de un grupo fiscal adquiera la condición de dependiente, o sea absorbida por alguna entidad a través de una operación de fusión acogida al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de esta ley, que determine en ambos casos que todas las entidades incluidas en un grupo fiscal se integren en otro grupo fiscal, se aplicarán las siguientes reglas: (...) c) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley pendientes de aplicar que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, se aplicarán en la base imponible de este, con el límite de la suma de las bases impositivas positivas de las referidas entidades previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases impositivas negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta ley; (...) f) Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta ley pendientes de adicionar, se adicionarán de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo, a la base imponible del grupo fiscal».

LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL: ELIMINACIONES E INCORPORACIONES DE RESULTADOS INTERNOS

(Primera parte)

Estefanía López Llopis

*Departamento de Análisis Económico Aplicado.
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Alicante*

EXTRACTO

En el ámbito del régimen especial de consolidación fiscal, establece el artículo 71.1 de la LIS que la base imponible del grupo se determinará sumando, a las bases imponibles individuales de cada una de las sociedades que lo integran, las eliminaciones de resultados derivados de operaciones internas y las incorporaciones de aquellos resultados que, previamente eliminados, hubieran sido objeto de realización frente a terceros. Respecto a la forma en que tales eliminaciones e incorporaciones deben practicarse, señala el apartado 2 del citado precepto que estas se realizarán de acuerdo con lo establecido en la normativa contable. Partiendo de esta premisa, en el presente trabajo efectuaremos un análisis de los criterios contables que hay que seguir para la práctica de las eliminaciones e incorporaciones pertinentes y de sus implicaciones fiscales. Los resultados obtenidos nos permiten afirmar que la traslación al plano tributario de los criterios propios de la contabilidad no siempre resulta sencilla. Así, la falta de un pronunciamiento expreso por parte del legislador provoca, en ciertos supuestos, el surgimiento de dudas que nos obligan a trabajar sobre la base de interpretaciones y juicios de valor.

El presente artículo se encuentra dividido en dos partes. La primera de ellas incluye una introducción y dos epígrafes relativos a las eliminaciones de resultados por operaciones internas, tanto de existencias como de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias. En la segunda parte, cuya publicación tendrá lugar en el siguiente número de la revista, se tratan el resto de eliminaciones por operaciones internas, la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo y las eliminaciones de dividendos internos, así como las eliminaciones e incorporaciones de resultados derivados de operaciones internas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, para acabar con un epígrafe dedicado a las conclusiones.

Palabras claves: fiscalidad, contabilidad, Impuesto sobre Sociedades, grupos de sociedades y consolidación fiscal.

Fecha de entrada: 15-12-2014 / Fecha de aceptación: 27-12-2014

THE DETERMINATION OF THE CONSOLIDATED TAX BASE IN THE SPECIAL REGIME OF TAX CONSOLIDATION: ELIMINATIONS AND INCORPORATIONS OF INTERNAL RESULTS

(First part)

Estefanía López Llopis

ABSTRACT

In the area of the special regime of tax consolidation, the article 71.1 of the corporate tax law provides that consolidated tax base will be determined adding, to the individual tax bases of each of the companies integrated in the group, the elimination of the results derived from internal operations and the incorporation of those results that have been previously eliminated and, after that, have generated an effect outside the group. Regarding the way in which those eliminations and incorporations have to be practiced, the section 2 of this article points out that they will be made pursuant to the provisions of accounting regulation. Under this premise, in this paper we analyze the accounting rules that must be followed in order to practice the appropriate eliminations and incorporations and its tax consequences. The results we have obtained allow us to admit that the application of the accounting rules in the tax area is not always easy. So, the fact that the corporate tax law doesn't contains an express pronouncement about these issues generates doubts that obliges us to take as a starting point different law interpretations. This article is divided into two parts. The first one includes an introduction and two sections relating to the elimination of results for internal operations of both stocks and fixed assets or investment property. In the second part the rest of eliminations for intercompany transactions are treated with the third acquisition of financial liabilities issued by the group and the elimination of dividends and internal deletions and additions of results from internal operations in the new Tax Law companies to finish with a section devoted to conclusions.

Keywords: taxation system, accounting, Corporate Tax, companies groups and tax consolidation.

Sumario

PRIMERA PARTE

1. Introducción
2. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias
3. Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).

1. INTRODUCCIÓN

Dispone el artículo 71.1 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 adelante, LIS), que: «La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando: a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de bases imponibles negativas individuales. b) Las eliminaciones. c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. d) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de esta Ley»¹.

Centrándonos en el objetivo perseguido mediante la realización del presente trabajo de investigación, conviene señalar, en primera instancia, que la exigencia de practicar eliminaciones se encuentra íntimamente ligada a la finalidad última que el régimen especial de consolidación persigue. Así, en la medida en que lo pretendido por el legislador al regular el régimen de declaración consolidada es gravar el beneficio económico del grupo como sujeto pasivo único, lo procedente será someter a imposición, exclusivamente, aquellas operaciones realizadas por este que surtan efectos frente a terceros. Tal cometido reclama la realización de una serie de eliminaciones a través de las cuales se consiga aplazar la integración en la base imponible y, consecuentemente, diferir la tributación, de las rentas derivadas de las denominadas operaciones intragrupo, «ya que en puridad no se habrá producido ni beneficio ni pérdida cuando el grupo, por ejemplo, se vende o se compra "a sí mismo" o se presta un servicio "a sí mismo"»². De este modo, el legislador viene a admitir «el principio de que las operaciones internas no son generadoras de rentas gravables para el grupo»³.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente, el fundamento de las eliminaciones exigidas por la norma radica en dejar sin efecto momentáneo las operaciones realizadas entre

¹ Concretamente, el apartado 2 del artículo 74 de la LIS señala que: «Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta ley».

² MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J.: *Manual de consolidación contable y fiscal*, Valencia: CISS, 2013, pág. 825.

³ PEÑA ÁLVAREZ, F.: «El grupo de sociedades: su problemática fiscal», en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. VII, núms. 23 y 24, 1978, pág. 120.

empresas del propio grupo, ya que, como consecuencia lógica del principio de unidad económica (fundamento último del régimen especial), estas solo deberán ser gravadas en el momento en que dichas operaciones desborden el perímetro de consolidación, esto es, cuando se externalice el beneficio o pérdida generado como consecuencia de las mismas⁴. Será entonces cuando, según la terminología empleada por la norma contable, el resultado interno previamente eliminado se entienda realizado frente a terceros y, por tanto, proceda su incorporación a la base imponible del grupo. De ahí la referencia a las incorporaciones que efectúa la letra c) del artículo 71.1 de la LIS.

Por lo que respecta a la forma en que las eliminaciones e incorporaciones pertinentes deben ser practicadas, dispone el apartado 2 del citado artículo 71 de la LIS que estas «se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo». Entre ellas destaca, sin lugar a dudas, el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (en adelante, RD 1159/2010, RD de 2010 o RD de consolidación), texto normativo ocupado de regular el mecanismo de las eliminaciones de resultados por operaciones internas en la subsección 10.^a de la sección 4.^a de su capítulo III (arts. 42 a 49)⁵.

En primer lugar, el artículo 42 del RD de 2010 ofrece una definición de operación interna, al tiempo que realiza algunas matizaciones generales en materia de eliminaciones (como que también se eliminarán de las cuentas consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas). Además, y si bien es cierto que no se refiere a ellas de forma expresa, establece el mencionado precepto los criterios que hay que seguir en relación con las incorporaciones. Concretamente, aluden sus apartados 2 y 4 a la necesidad de diferir el resultado eliminado hasta el ejercicio en que el mismo se realice, estableciéndose a continuación cuándo un resultado se entiende realizado frente a terceros ajenos al grupo⁶.

En los artículos 43 y siguientes, por su parte, el RD de consolidación agrupa la eliminación de resultados por operaciones internas en siete categorías, procediendo a la regulación pormenorizada de cada una de ellas. Tales categorías son las siguientes: 1. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias (art. 43); 2. Eliminación de resultados por operaciones inter-

⁴ Así se pronuncian MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J. en el *Manual de consolidación contable y fiscal*, ob. cit., pág. 838. En particular, sostienen los autores citados que: «Si uno de los efectos más claros que persigue el régimen especial es el de diferir la tributación de las operaciones que han dejado algún "gasto" o "ingreso" en alguna cuenta de pérdidas y ganancias de alguna sociedad del grupo, es lógico que se proceda a "contrarrestar" ese impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada hasta que esa operación no desborde el perímetro de consolidación».

⁵ El nombre completo del citado texto normativo es, en realidad, Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

⁶ En este mismo sentido, dispone el artículo 73.1 de la LIS que: «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros».

nas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias (art. 44); 3. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios (art. 45); 4. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros (art. 46); 5. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto (art. 47); 6. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo (art. 48); y 7. Eliminación de dividendos internos (art. 49).

A continuación, efectuaremos un análisis de los criterios establecidos en el RD 1159/2010 para la práctica de las principales eliminaciones e incorporaciones de resultados y de los efectos fiscales asociados a los mismos, deteniendo nuestra atención en el estudio de aquellos cuya traslación al plano tributario pudiera resultar más compleja o controvertida.

2. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE EXISTENCIAS

Según lo dispuesto en el artículo 43.1 del RD de 2010: «Se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias». De producirse una operación de esta naturaleza, el resultado derivado de la misma, que vendrá determinado por la diferencia entre el precio de venta fijado por las partes y el valor contable de las existencias transmitidas, deberá eliminarse a efectos de formular las cuentas anuales consolidadas. La realización frente a terceros de dicho resultado (que motivará la necesidad de proceder a su incorporación) se entenderá producida en aquel ejercicio en que las mencionadas existencias sean enajenadas a terceros y, por tanto, se produzca su salida efectiva del grupo de empresas.

Señala asimismo el precepto indicado que, en caso de que la venta interna de las existencias suponga la generación de una pérdida para el transmitente, dicho resultado también se entenderá realizado frente a terceros cuando se produzca un deterioro de valor de las existencias respecto a su valor contable, y hasta el límite de dicho deterioro⁷. «Esto es así –señalan CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*– porque no siempre que se venden existencias con pérdida es porque se ha producido una depreciación efectiva de las mismas, sino que puede ser debido a una política de grupo»⁸. A mi entender, no obstante, tan solo cabe admitir la posibilidad de que la transmisión de las existencias se realice con pérdida en aquellos casos en los que, efectivamente, tal circunstancia responda a un deterioro de valor de las referidas existencias. Debemos tener en cuenta, en este sentido, que,

⁷ Esta norma resulta igualmente de aplicación en materia de resultados derivados de operaciones internas de inmovilizado, servicios y activos financieros. Dado que las implicaciones de la misma serán analizadas en este primer epígrafe, y como consecuencia de la identidad de tratamiento, obviaremos cualquier referencia a dicha previsión normativa cuando procedamos al examen de tales operaciones.

⁸ CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, Madrid: Francis Lefebvre, pág. 1.200.

en los términos señalados en la Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 21.^a del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2008), relativa a las operaciones entre empresas del grupo, la regla general es que «los elementos se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación». En el ámbito fiscal, por su parte, tal y como se desprende del artículo 16 de la LIS, toda operación entre dos entidades pertenecientes a un grupo fiscal tiene la consideración de operación vinculada y habrá de realizarse a valores normales de mercado⁹. Así pues, en el caso de operaciones internas, ni se admite la contabilización a un precio distinto del razonable, ya que de lo contrario se estaría incurriendo en un error contable necesitado de corrección, ni se admite la valoración fiscal del elemento transmitido a un precio distinto al de mercado, puesto que si el precio pactado entre las partes es distinto a este, y ello no responde a una pérdida efectiva del valor de dicho elemento, la Administración tributaria podrá efectuar las correcciones valorativas que procedan.

Desde el punto de vista fiscal, la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias no plantea ninguna particularidad. En la medida en que de la operación realizada se derive un resultado, y este haya sido integrado en la base imponible individual de la sociedad transmitente, para la determinación de la base imponible consolidada será precisa su eliminación. La incorporación del resultado eliminado, por su parte, habrá de tener lugar en el propio periodo impositivo en que las existencias transmitidas salgan del grupo, o bien, tratándose de pérdidas, cuando se produzca un deterioro de valor de las mismas con respecto a su valor contable.

Analicemos los siguientes ejemplos:

EJEMPLO 1

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

En el mes de mayo del año 2012, B vendió a A unas existencias cuyo valor contable era de 600. El precio de venta pactado fue de 1.000. A 31 de diciembre de 2012, las existencias adquiridas, cuyo valor razonable se estimaba en 700, permanecían en el balance de A.

Con fecha 1 de octubre de 2013, A vende un 50 % de las existencias previamente adquiridas a la entidad X, ajena al grupo.

.../...

⁹ Según lo dispuesto en el artículo 15.2 de la LIS, valor de mercado es «aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia».

.../...

En el plano individual, los asientos registrados por la entidad B con motivo de la venta y posterior regularización de existencias habrán sido los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
700	Ventas de mercaderías		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	600	
300	Mercaderías		600

La entidad compradora, por su parte, habrá reconocido las mercaderías adquiridas por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Más tarde, a 31 de diciembre, A habrá procedido a la regularización de existencias, al tiempo que habrá registrado una pérdida por deterioro de valor de las mercaderías adquiridas, ya que el valor razonable de las mismas al cierre del ejercicio (700) es inferior a su precio de adquisición (1.000). Los asientos que la citada entidad habrá realizado en sus cuentas individuales en dicha fecha son, por tanto, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	1.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	300	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		300

.../...

.../...

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, lo primero que debemos hacer es eliminar la partida recíproca que la compraventa representa. Así, en la medida en que la compra en la dominante y la venta en la dependiente figuran por el mismo valor, resulta necesario eliminar ambas como paso previo a la eliminación de resultados. El asiento a practicar será:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías (B)	1.000	
600	Compras de mercaderías (A)		1.000

Por lo que respecta al resultado obtenido por B con motivo de la enajenación realizada, dispone el artículo 43 del RD 1159/2010 que la diferencia entre el precio de venta (1.000) y el valor contable de las existencias transmitidas (600) deberá eliminarse y diferirse hasta el ejercicio en que se realice, puesto que, a nivel de grupo, dicho resultado se considera inexistente. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados son, respectivamente, los siguientes¹⁰:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	400	
300	Mercaderías (A)		400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías (A)	400	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		400

Como podemos comprobar, la realización de los ajustes propuestos permite devolver a las mercaderías transmitidas el valor que tendrían en sede de la sociedad B de no haberse producido la operación interna.

¹⁰ Conviene tener en cuenta que, a pesar de que desconocemos el porcentaje de participación de la sociedad A en el capital social de la entidad B, el resultado derivado de la venta habrá de ser eliminado al 100 %, dado que el método de consolidación aplicado por el grupo es el de integración global, el cual exige la agregación del 100 % de los activos y pasivos de la sociedad dependiente aunque la sociedad dominante no posea la totalidad de las participaciones sobre el capital social de aquella. «De esta forma, se ofrece la imagen fiel del total de activos y pasivos que el grupo controla, aunque jurídicamente no sean propiedad de la dominante en su totalidad» [SERRA SALVADOR, V. M. et aliter: *Consolidación contable de grupos empresariales*, Madrid: Pirámide, 2011, pág. 62].

.../...

.../...

Con relación al deterioro registrado contablemente por la sociedad A, debemos tomar en consideración que, a nivel de grupo, las existencias transmitidas internamente no han experimentado ninguna pérdida de valor, dado que, como consecuencia de la eliminación practicada, la valoración de las mismas al cierre del ejercicio 2012 sigue siendo de 600¹¹. De acuerdo con ello, el deterioro registrado por A deberá ser objeto de eliminación de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo¹². Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados son los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las mercaderías	300	
129	Resultado del ejercicio (B)		300

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	300	
693	Pérdidas por deterioro de existencias		300

A 31 de diciembre del ejercicio 2013, y por expresa disposición del PGC 2008, la entidad A registrará en su contabilidad la oportuna reversión del deterioro de valor contabilizado en 2012 por las existencias que todavía continúan en su balance, procediendo a la dotación de uno nuevo, o no, según cuál sea su valor razonable en esa fecha (dato que desconocemos).

Por lo que se refiere a la confección de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2013, parece claro que la venta a tercero de la mitad de las existencias previamente adquiridas a la entidad B determinará la necesidad de proceder a la incorporación de la mitad del beneficio obtenido con motivo de la venta interna, independientemente de cuál haya sido el beneficio derivado, en su caso, de la enajenación de tales existencias. La parte del resultado interno que todavía no ha sido realizada frente a terceros en dicha fecha deberá igualmente diferirse hasta el ejercicio de su realización, ya que, en virtud de lo establecido en el

¹¹ Se trata, en palabras de SERRA SALVADOR, V. *et aliter*, de una «pérdida "ficticia" contabilizada por la sociedad vendedora» [*Consolidación contable de grupos empresariales*, ob. cit., pág. 210].

¹² En caso de que el valor razonable de las existencias vendidas al cierre del ejercicio no fuera de 700 sino de 500, una parte del deterioro registrado contablemente por la sociedad A recogería una depreciación efectiva del valor de tales existencias a nivel de grupo. Así, puesto que, tras la eliminación del beneficio derivado de la venta, el valor contable de las existencias transmitidas internamente ha sido devuelto al valor que estas tenían en sede de la entidad B antes de la realización de dicha operación (600), la reducción del valor razonable de las mismas a 500 genera una pérdida de valor real para el grupo por importe de 100. Habida cuenta de que la pérdida de valor habrá motivado el registro contable de un deterioro en sede de la dominante por importe de 500, tan solo una parte de 400 habrá de ser eliminada de las cuentas anuales consolidadas.

.../...

.../...

artículo 42.2 del RD 1159/2010: «Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición», en el bien entendido de que «la eliminación de resultados por operaciones de ejercicios anteriores modificará el importe del patrimonio neto» (art. 42.7).

Conforme a lo expuesto, el asiento que deberá realizarse en balance a fin de eliminar la parte del beneficio interno que no ha sido materializada todavía es el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	200	
300	Mercaderías (A)		200

Por su parte, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados al objeto de incorporar la parte del beneficio interno que ya ha sido externalizada como consecuencia de la venta a tercero serán los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas (A)	200	
129	Resultado del ejercicio (B)		200

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	200	
693	Variación de existencias de mercaderías (A)		200

Finalmente, y en la medida en que, a efectos de grupo, no hubo deterioro de valor de las mercaderías adquiridas por A en 2012 y que no han sido objeto de transmisión a un tercero, tampoco habrá ingreso por reversión en el ejercicio 2013. Así pues, la reversión del deterioro registrada por dicha entidad debe ser objeto de eliminación de las cuentas anuales consolidadas.

Centrándonos en el plano fiscal, defendíamos más arriba que para el cálculo de la base imponible del grupo será necesaria la realización de los mismos ajustes practicados en el plano contable. Así pues, una vez efectuado el sumatorio de bases imposables individuales, la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2012 exigirá eliminar el beneficio de 400 obtenido por la entidad B con ocasión de la venta realizada a la entidad A, por un lado, y el importe del deterioro registrado contablemente por A que no se corresponda con una depreciación efectiva del valor de las existencias transmitidas a nivel de grupo, por otro.

.../...

.../...

Supongamos, por ejemplo, que el grupo se encuentra constituido por las entidades A, B, C, D y E, y que las bases impositibles generadas por cada una de ellas durante el periodo impositivo en curso han sido las siguientes:

	Base imponible 2012
Sociedad A	2.000
Sociedad B	1.000
Sociedad C	-600
Sociedad D	500
Sociedad E	-200

Partiendo de estos datos, y suponiendo que el valor de mercado de las existencias al cierre del ejercicio 2012 es de 700, la base imponible del grupo correspondiente a dicho ejercicio económico será de: $[2.000 + 1.000 - 600 + 500 - 200] - 400 + 300 = 2.600$.

Para el cálculo de la base imponible del grupo en el ejercicio 2013, será preciso incorporar la parte del beneficio interno que se entiende realizada frente a terceros en dicho periodo impositivo. A diferencia de lo que sucede en el plano contable, no obstante, no será necesaria la práctica de ningún ajuste en relación con la parte del beneficio interno que todavía no se ha externalizado. Partiendo de la premisa de que las bases impositibles generadas por cada una de las entidades del grupo son las mismas que las del periodo impositivo anterior, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2013 será, por tanto, la que sigue: $[2.000 + 1.000 - 600 + 500 - 200] + 200 = 2.900$.

EJEMPLO 2

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

En el mes de mayo del año 2012, B vendió a A unas existencias cuyo valor contable era de 1.000. El precio pactado fue de 600, coincidente con el valor razonable de las existencias en dicha fecha. A 31 de diciembre de 2012, las existencias adquiridas permanecían en el balance de A.

.../...

.../...

En el plano individual, el asiento contable realizado por la sociedad transmitente con motivo de la venta habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	600	
700	Ventas de mercaderías		600

Y a 31 de diciembre de 2012, por la regularización de existencias:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	1.000	
300	Mercaderías		1.000

La entidad A, por su parte, habrá registrado en sus cuentas individuales los asientos que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		600

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	600	
610	Variación de existencias de mercaderías		600

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, el primer paso consiste en eliminar la partida recíproca que la compraventa representa. El asiento a practicar será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías (B)	600	
600	Compras de mercaderías (A)		600

.../...

.../...

Por lo que atañe al resultado obtenido por la entidad B con ocasión de la transmisión realizada, en este caso negativo, debemos tener presente que el valor razonable de las existencias vendidas es de 600. La pérdida obtenida se corresponde, de este modo, con una depreciación real del valor de las existencias a nivel de grupo, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.2 b) del RD 1159/2010, el resultado generado se entenderá realizado en el propio ejercicio económico de la venta. Además, tal y como señala el citado precepto, «deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro». Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, por tanto, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (A)	400	
390	Deterioro de valor de las mercaderías (A)		400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias (A)	400	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)		400

Desde la perspectiva fiscal, la aceptación de los criterios contables determinará, igualmente, la realización de la pérdida derivada de la venta en el propio periodo impositivo correspondiente a 2012. Así pues, de cara a la determinación de la base imponible consolidada en dicho ejercicio no habrá resultado alguno que eliminar¹³.

¹³ En el supuesto de que el valor razonable de las existencias transmitidas al cierre del ejercicio fuera de 650, un importe de 350 se correspondería con una merma real de su valor a nivel de grupo, mientras que un montante de 50 tendría la consideración de pérdida ficticia. Así pues, del resultado negativo de 400 registrado por la entidad B en sus cuentas anuales individuales, un importe de 50 debería ser eliminado a efectos de formular las cuentas consolidadas. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados serían, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (A)	400	
390	Deterioro de valor de las mercaderías (A)		350
129	Resultado del ejercicio (B)		50

.../...

.../...

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
6931	Pérdidas por deterioro de las mercaderías (A)	350	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	50	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)		400

Por lo que respecta a la determinación de la base imponible consolidada en este caso, la eliminación a realizar sería la misma que en el ámbito contable. Suponiendo que el grupo se encuentra constituido por las sociedades A, B y C, y que las bases imponibles generadas por estas en 2012 han sido de 1.500, 800 y -400, la base imponible del grupo en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio sería de: $[1.500 + 800 - 400] + 50 = 1.950$.

3. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE INMOVILIZADO O DE INVERSIONES INMOBILIARIAS

Establece el artículo 44.1 del RD 1159/2010 que: «Se considerarán operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan inmovilizado, inversiones inmobiliarias o existencias». La realización de una operación de esta naturaleza determinará la necesidad de diferir el resultado generado, que vendrá dado por la diferencia entre el precio de venta pactado y el valor contable del elemento en la fecha de transmisión.

Por lo que concierne a la incorporación del resultado previamente eliminado, y partiendo de la distinta naturaleza que los elementos del inmovilizado pueden tener, la norma contable establece una distinción fundamental según que el inmovilizado transmitido sea un bien amortizable o no amortizable. De tratarse de un bien no amortizable, el resultado derivado de la operación interna deberá diferirse hasta el ejercicio en que dicho elemento sea enajenado a terceros y, consecuentemente, se produzca su salida efectiva del grupo de empresas. En caso de que lo transmitido internamente sea un elemento amortizable, el RD de 2010 distingue, a su vez, dos supuestos. Por un lado, cabe la posibilidad de que la amortización del mencionado elemento no sea incorporada como coste de otro activo. En este supuesto, «el resultado se entenderá realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio» [art. 44.2 b.3)]. Por otro lado, caso de que la amortización del inmovilizado transmitido sí sea incorporada como coste de otro activo, la realización del resultado interno previamente eliminado se entenderá producida cuando se enajene a terceros este último elemento [art. 44.2 b.2)]. A su vez, dispone el último párrafo del artículo 44.2 que: «Cuando la amortización del activo se incorpore a las existencias como coste, se deberán aplicar las normas del artículo 43».

Una cuestión importante que hay que tener en cuenta en relación con los bienes del inmovilizado que son objeto de una transmisión interna es que, salvo en aquellos supuestos en los que la entidad vendedora haya sido la responsable de la fabricación o producción del elemento transmitido, o bien se dé la circunstancia de que, habiéndolo adquirido previamente a un tercero ajeno al grupo, todavía no lo haya puesto en condiciones de funcionamiento en el momento en que se produce su venta, tal elemento tendrá para la sociedad adquirente la consideración de bien usado, siendo este el supuesto más habitual¹⁴. Así pues, la amortización de los elementos adquiridos a otras entidades del grupo se regirá normalmente por lo dispuesto para los bienes usados en la norma fiscal. En este contexto, señala el artículo 2.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), que: «Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 67 de la Ley del Impuesto, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en el párrafo b) [es decir, aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el precio de adquisición o coste de producción originario] excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo». En el seno de los grupos fiscales, por tanto, la amortización de los bienes adquiridos vía compraventa interna se realizará habitualmente aplicando el coeficiente máximo previsto en tablas al mayor de dos valores: el precio de compra pagado por la entidad adquirente o el coste originario satisfecho por la vendedora cuando adquirió el activo internamente transmitido a un tercero ajeno al grupo.

EJEMPLO 3

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2013, la sociedad B vende a la entidad A un inmovilizado cuyo valor de adquisición había sido de 10.000 y que en la fecha de transmisión tiene una amortización acumulada de 4.000. El precio de venta pactado ha sido de 12.000. El inmovilizado se amortiza linealmente a razón del 10 % anual. La amortización no se incorpora como coste de los activos fabricados por la entidad A.

En el plano individual, el asiento contable que la entidad B habrá registrado con ocasión de la transmisión interna es el siguiente:

.../...

¹⁴ El hecho de que el elemento patrimonial adquirido no sea puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez en sede de la entidad adquirente es lo que, en virtud de lo establecido en la propia normativa fiscal, define a los bienes usados.

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	4.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		6.000

Por su parte, la sociedad A habrá contabilizado el inmovilizado recibido por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

Con fecha 31 de diciembre, A habrá procedido a registrar la amortización del inmovilizado adquirido en función de su vida útil. Tomando en consideración que dicho inmovilizado se ha estado amortizando a razón del 10 % anual, que su coste de adquisición originario fue de 10.000, y que en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 4.000, fácilmente se concluye que la vida útil restante del activo en el momento en que el mismo llega a manos de la sociedad A es de 6 años. Así pues, la amortización que tal entidad contabilizará al cierre del ejercicio 2013 será de 2.000 (12.000/6). El asiento a registrar en sus cuentas anuales individuales se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		2.000

De cara a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, el resultado obtenido por B como consecuencia de la operación realizada debe ser objeto de diferimiento hasta el momento en que se entienda realizado frente a terceros. De darse la circunstancia de que la amortización del inmovilizado recibido no se incorpore como coste de otro activo, como sucede en el caso concreto planteado, dispone el artículo 44.2 b.3) del RD 1159/2010 que dicho resultado «se entenderá realizado en proporción a la amortización». De acuerdo con lo expuesto, la confección de las cuentas del grupo en el ejercicio económico 2013 exigirá, por un lado, la eliminación del beneficio derivado de la venta interna y, por otro, el reconocimiento de la parte del referido resultado que se entiende realizada en dicho ejercicio.

Por lo que se refiere a la eliminación del resultado derivado de la venta, será preciso devolver al elemento transmitido la valoración que tenía en sede de la entidad B con carácter previo a la

.../...

.../...

citada operación, tal y como si esta no se hubiese llevado a cabo. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	6.000	
213	Maquinaria (A)		6.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B)	6.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		6.000

Por lo que atañe a la incorporación de la parte del resultado que se entiende realizada frente a terceros, partimos de la premisa de que, en los términos establecidos en el artículo 44.2 b.3) del RD de 2010, dicha realización se entiende producida al ritmo de la amortización. En el ejercicio económico 2013, por tanto, es necesario incorporar a las cuentas anuales consolidadas una sexta parte del beneficio obtenido por B con motivo de la transmisión interna (6.000/6)¹⁵. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	1.000	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		1.000

A la luz de los ajustes propuestos, debemos tener presente que la incorporación de la parte del beneficio interno que, en función de la amortización practicada, se entiende externali-

¹⁵ Ello es así en la medida en que la vida útil restante del inmovilizado transmitido internamente es de 6 años en la fecha de generación del resultado interno que ha sido objeto de eliminación.

.../...

.../...

zada en cada ejercicio económico equivale a eliminar de la cuenta de resultados del grupo el exceso de la amortización practicada por la sociedad adquirente (en este caso, 2.000) con respecto a la que habría practicado la entidad transmitente si la operación interna de que se trate no se hubiera realizado ($10\% \text{ sobre } 10.000 = 1.000$).

En lo relativo al plano fiscal, la aceptación de los criterios previstos en el RD 1159/2010 exige la práctica de los mismos ajustes realizados en el plano contable. La particularidad en este caso radica en que el inmovilizado adquirido por A tiene para esta la condición de bien usado, de forma que la amortización deducible tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el coeficiente lineal de amortización (10%) al mayor de dos valores: el precio de adquisición satisfecho por la adquirente (12.000) o el coste originario del elemento (10.000). En el supuesto concreto planteado en el ejemplo 3, comprobamos que el precio de adquisición pagado por la entidad A supera el coste originario del inmovilizado adquirido, por lo que la amortización fiscal máxima será el resultado de aplicar el 10% sobre 12.000 (1.200). Ahora bien, en la medida en que el gasto contabilizado por la mencionada entidad en concepto de amortización correspondiente al ejercicio 2013 ha sido de 2.000, la determinación de su base imponible individual en dicho periodo impositivo reclamará la práctica de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 800¹⁶. Así, suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible de la sociedad A en 2013 será de -1.200 ($-2.000 + 800$), mientras que la de la sociedad B será de 6.000.

A efectos de determinar la base imponible consolidada, y dada la diferencia existente entre la amortización contabilizada y la fiscalmente deducible, es posible distinguir dos alternativas de actuación. La primera de ellas, derivada de una interpretación literal de la norma fiscal, nos llevaría a aplicar rigurosamente el criterio establecido en el artículo 44.2 b.3) del RD 1159/2010. En cada periodo impositivo, por tanto, en la base imponible del grupo se tendría que integrar aquella parte del resultado interno que, en proporción a la amortización practicada, se considerara realizada frente a terceros, en el bien entendido de que, en el ámbito fiscal, por amortización practicada debemos entender la fiscalmente deducida. Habida cuenta de que la aplicación del artículo 2.4 del RIS llevará a la sociedad adquirente a deducir una amortización anual del 10% sobre el precio de adquisición satisfecho, el importe a incorporar cada año sería del 10% sobre el resultado derivado de la operación interna ($10\% \text{ sobre } 6.000 = 600$). En el periodo impositivo correspondiente a 2013, la determinación de la base imponible del grupo exigiría, así, la eliminación del beneficio de 6.000 obtenido por B con motivo de la compraventa realizada y la incorporación de un importe de 600, de modo que dicha magnitud sería de: $-2.000 + 800 + 6.000 - 6.000 + 600 = -600$ ¹⁷.

¹⁶ Este ajuste habrá de practicarse todos los años a lo largo de la vida útil del elemento transmitido internamente.

¹⁷ Como vemos, para la determinación de la base imponible del grupo partimos de la suma de bases imponibles individuales y practicamos los ajustes pertinentes. En el periodo impositivo correspondiente a 2013, la base imponible de A es de -1.200 ($-2.000 + 800$) y la base individual de B es de 6.000.

.../...

.../...

Manteniendo la premisa de que las sociedades A y B no realizan ninguna operación adicional, la base imponible del grupo en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 sería, asimismo, de: $-2.000 + 800 + 600 = -600$. En el último año de la vida útil del elemento transmitido internamente nos encontraríamos sin embargo con la particularidad de que, una vez practicada la amortización correspondiente a dicho ejercicio, la amortización contable acumulada sería de 12.000 ($2.000 \times 6 = 12.000$), mientras que la fiscalmente deducida hasta ese momento sería de 7.200 ($1.200 \times 6 = 7.200$). Tomando en consideración que, por expresa disposición de la norma fiscal, los bienes deben ser amortizados necesariamente dentro de su periodo de vida útil, en el ejercicio 2018 sería necesario integrar en la base imponible individual de la sociedad A todo el importe pendiente de amortizar, lo que implicaría la realización de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 4.800¹⁸. Desde el punto de vista de la consolidación, el importe del beneficio interno previamente eliminado que habría sido objeto de incorporación hasta la fecha por considerarse realizado frente a terceros ascendería a 3.000 ($600 \times 5 = 3.000$), de forma que, para la determinación de la base imponible del grupo correspondiente a 2018, sería precisa la realización de un ajuste positivo por la cuantía pendiente de incorporar (3.000). Teniendo en cuenta el ajuste practicado a nivel individual y la incorporación a realizar, la base imponible consolidada en dicho periodo impositivo será de: $-2.000 + 800 - 4.800 + 3.000 = -3.000$.

La segunda de las alternativas posibles parte, por el contrario, de una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación fiscal. De acuerdo con la misma, la determinación de la base imponible del grupo exige la práctica de una serie de ajustes de eliminación e incorporación mediante los que se pretende deshacer la operación realizada, de tal suerte que la tributación sea exactamente la misma que hubiera resultado de no haber tenido lugar la operación interna. En consonancia con esta interpretación, la incorporación del resultado interno a realizar en cada periodo impositivo no será de 600, como en el caso anterior, sino de 200, ya que esta es la diferencia entre la amortización fiscalmente deducida por la sociedad adquirente (1.200) y la amortización que habría deducido la transmitente en el supuesto de que la compraventa interna no hubiera tenido lugar (1.000). La base imponible en el periodo correspondiente a 2013 sería, por tanto, de: $-1.200 + 6.000 - 6.000 + 200 = -1.000$, siendo esta, precisamente, la amortización del bien adquirido por la entidad A que debe aparecer en las cuentas consolidadas después de deshacer la operación interna. En los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, la base imponible del grupo constituido por las entidades A y B sería, igualmente, de: $-1.200 + 200 = -1.000$.

La opción por esta segunda interpretación conduce, no obstante, a una situación similar a la derivada de la interpretación literal, ya que, transcurridos seis años de la vida útil del

¹⁸ Según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1.4 del RIS: «Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del periodo de su vida útil, entendiéndose por tal el periodo en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual [...]».

.../...

.../...

elemento, y una vez practicada la amortización del último ejercicio, la amortización contable acumulada del activo transmitido internamente sería de 12.000, mientras que la fiscalmente deducida hasta el momento ascendería a 7.200. Así pues, para el cálculo de la base imponible individual de la sociedad A en el periodo impositivo correspondiente a 2018 procedería realizar un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 4.800. La diferencia con respecto al supuesto anterior radica en la parte del beneficio interno previamente eliminada que se encuentra pendiente de incorporar a la base imponible del grupo mediante ajuste positivo, que, en este caso, ascendería a 5.000 [6.000 – (200 × 5)]. Como resultado de los ajustes practicados, y al igual que en los periodos impositivos anteriores, la base imponible del grupo en 2018 sería de: $-2.000 + 800 - 4.800 + 5.000 = -1.000$.

En mi opinión, los resultados obtenidos permiten extraer tres conclusiones importantes. En primer lugar, que, con independencia de cuál sea la alternativa de interpretación escogida, parece evidente que los ajustes practicados en el plano contable a efectos de la incorporación del resultado interno previamente eliminado no se trasladan al plano fiscal como consecuencia del proceso de determinación de la base imponible del grupo, que no parte del resultado contable consolidado sino del sumatorio de bases imponibles individuales. En segundo lugar, debemos tener presente que la opción por una interpretación literal de la remisión contenida en el artículo 71 de la LIS conduce a una situación poco razonable, dado que lo pretendido mediante la práctica de eliminaciones e incorporaciones es deshacer la operación realizada, tal y como si esta no se hubiera producido. De no haberse llevado a cabo la compraventa propuesta en el ejemplo planteado, y siempre partiendo de la premisa de que las sociedades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la entidad A aportaría al grupo una base imponible de cero, mientras que la sociedad B aportaría una base individual de -1.000 (correspondiente con la amortización del elemento que permanecería en su balance). La base imponible consolidada en cada periodo impositivo hasta el final de la vida útil del bien sería, por tanto, de -1.000. Sin embargo, este resultado no se alcanza si nos decantamos a favor de una interpretación literal de la LIS, por lo que considero más acertado el posicionamiento a favor de una interpretación teleológica del régimen de consolidación fiscal. En última instancia, es posible afirmar que la aplicación estricta del artículo 2.4 del RIS ha generado un desequilibrio importante entre la amortización contable acumulada y la fiscalmente deducida en el último año de la vida útil del elemento transmitido, lo que nos ha obligado a efectuar un ajuste extracontable de signo negativo a fin de determinar la base imponible individual de la sociedad adquirente. Este resultado es una consecuencia directa de la defectuosa redacción de la cláusula contenida en el precepto mencionado sobre amortización de los bienes usados en el seno de los grupos de empresas, cuya aplicación conduce, en este caso, a la aparición de serias diferencias entre contabilidad y fiscalidad. Sin duda, tal conclusión pone de manifiesto la necesidad de introducir una norma específica que regule el criterio a seguir para la amortización fiscal de aquellos bienes de inmovilizado transmitidos entre entidades pertenecientes a un grupo que tributa conforme a las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal, o, cuando menos, un pronunciamiento expreso por parte de la Administración que arroje algo de luz sobre la forma de proceder en estos supuestos.

.../...

.../...

En mi opinión, una alternativa para solucionar el defecto observado y conseguir la totalidad neutralidad de la normativa fiscal en el supuesto de transmisión interna de un inmovilizado material radicaría en defender la inaplicación del tratamiento propio de los bienes usados en el ámbito de la consolidación. Debemos tener en cuenta, a este respecto, que la esencia del régimen especial de consolidación radica en considerar inexistentes las operaciones realizadas entre entidades pertenecientes a un mismo grupo. Si partimos de la premisa de que el elemento transmitido sigue perteneciendo al grupo con independencia de la compra-venta interna efectuada, y de que fue el grupo quien puso ese elemento en condiciones de funcionamiento por primera vez, considero razonable que la entidad que asume la condición de adquirente en la operación interna confiera a dicho elemento el mismo tratamiento que la normativa fiscal prevé para el inmovilizado material nuevo. De ser este el criterio adoptado, el resultado a eliminar en cada periodo impositivo sería, al igual que en el plano contable, de 6.000. Por su parte, cada ejercicio procedería incorporar un importe de 1.000 a la base imponible consolidada. Así, suponiendo que A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible correspondiente a 2013 sería de: $-2.000 + 1.000 = -1.000$. De igual modo, en los periodos 2014 a 2017, la base imponible del grupo ascendería a $-2.000 + 1.000 = -1.000$. En el último año de vida útil del bien, la amortización contable acumulada coincidiría con la fiscal, por lo que no sería precisa la práctica de ningún ajuste. Además, el importe de la base consolidada en cada periodo impositivo coincidiría plenamente con el resultado obtenido de no haberse realizado la operación interna, ya que, en tal caso, la base imponible individual de la sociedad A sería igual a cero (por no haberse realizado ninguna operación), mientras que la de la sociedad B recogería un gasto por amortización por importe de 1.000 (10 % sobre 10.000).

EJEMPLO 4

Suponemos la misma información que la proporcionada en el ejemplo 3, con la particularidad de que el precio de venta pactado entre las partes es de 9.000.

Desde el punto de vista individual, los asientos registrados por las sociedades A y B con motivo de la operación realizada habrán sido los mismos que en el ejemplo anterior, con la particularidad de que, en este supuesto, el importe del beneficio obtenido por B asciende a 3.000 ($9.000 - 6.000$), y la amortización practicada por la entidad A es de 1.500 ($9.000/6$).

Por lo que atañe a la elaboración de las cuentas anuales consolidadas, será preciso eliminar el beneficio interno derivado de la transmisión, ya que, a efectos de grupo, esta se considera inexistente. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidada serán los siguientes:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	3.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		3.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	3.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		3.000

Por otro lado, será necesario incorporar la parte del beneficio interno que se entiende realizada en el ejercicio económico 2013 en proporción a la amortización practicada. Así, dado que el bien adquirido es amortizado en función de su vida útil restante (6 años), la parte del resultado interno a incorporar en cada ejercicio será de 500 (3.000/6). Los ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados serán los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	500	
129	Resultado del ejercicio (B)		500

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	500	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material		500

En el plano fiscal, la aplicación del artículo 2.4 del RIS, anteriormente examinado, justifica que la amortización fiscalmente deducible sea de 1.000, resultado de aplicar el coeficiente máximo de amortización previsto en tablas sobre el coste originario del elemento. Ahora bien, dado que la amortización contabilizada por A habrá sido de 1.500, la determinación de su base imponible individual reclama la realización de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 500. Este ajuste habrá de practicarse todos los años a lo largo de la vida útil del elemento.

A efectos de calcular la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013, la aceptación de los criterios establecidos en el RD de 2010 en materia de eliminaciones e incorporaciones justifica la necesidad de efectuar, en el ámbito fiscal, los mismos ajustes practicados en el plano contable. Así pues, resulta preciso, por un lado,

.../...

.../...

eliminar de la base imponible del grupo el beneficio obtenido por la sociedad B con motivo de la venta realizada y, por otro, incorporar la parte del mencionado beneficio que se realiza frente a terceros en dicho periodo impositivo. Al igual que planteábamos en el ejemplo anterior, no obstante, existen dos posibles alternativas a la hora de entender cómo ha de efectuarse la referida incorporación.

De optar por una interpretación literal de la remisión contenida en la LIS a la normativa contable en la materia, cada ejercicio procederá incorporar una décima parte del resultado interno previamente eliminado, esto es, un importe de 300, ya que el coeficiente de amortización aplicado por la entidad A es del 10 %. La base imponible consolidada en el periodo correspondiente a 2013 sería, por tanto, de $-1.500 + 500 + 3.000 - 3.000 + 300 = -700$. En los periodos impositivos correspondientes a 2014-2017, el importe de dicha magnitud sería, igualmente, de: $-1.500 + 500 + 300 = -700$.

En el ejercicio 2018, el agotamiento de la vida útil del bien llevaría a la sociedad A a realizar un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 3.000, a fin de integrar en su base imponible individual el exceso de amortización contabilizada (9.000) sobre la deducida fiscalmente hasta la fecha (6.000). Por su parte, la determinación de la base imponible consolidada exigiría incorporar en dicho periodo impositivo, mediante ajuste extracontable de signo positivo, la parte del resultado interno pendiente de externalización, que ascendería a 1.500 [$3.000 - (300 \times 5)$]. De acuerdo con estos datos, la base imponible del grupo en 2018 sería de: $-1.500 + 500 - 3.000 + 1.500 = -2.500$.

Por lo que concierne a la segunda alternativa, señalábamos anteriormente que una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación nos llevaría a defender la necesidad de incorporar a la base imponible consolidada, en cada periodo impositivo, un importe equivalente al exceso de la amortización fiscalmente deducida por A (1.000) con respecto a la amortización que habría deducido la sociedad B de no haber tenido lugar la operación interna (1.000). Observamos que, a diferencia del supuesto planteado en el ejemplo anterior, la opción por una interpretación teleológica del régimen de consolidación en este segundo caso anularía la necesidad de realizar incorporación alguna en los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, ya que la amortización deducida fiscalmente por A sería exactamente la misma que habría deducido B en caso de no haberse realizado la operación interna que ahora se pretende deshacer. De conformidad con lo expuesto, la determinación de la base imponible del grupo en el ejercicio 2013 exigiría realizar un único ajuste, de signo negativo por importe de 3.000, para eliminar el resultado interno derivado de la venta, de modo que dicha magnitud sería de: $-1.500 + 500 + 3.000 - 3.000 = -1.000$. Asimismo, la base imponible consolidada en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 sería de: $-1.500 + 500 = -1.000$.

Transcurridos 6 años de vida útil, y tras el registro contable de la amortización correspondiente al último ejercicio, la amortización contable acumulada sería de 9.000 (1.500×6), mientras que la fiscalmente deducida sería de 6.000 (1.000×6). Por razones ya comentadas, la deducción del exceso de la amortización contabilizada sobre la deducida llevaría a la entidad A a la práctica de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 3.000.

.../...

.../...

Para la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio, y dado que en los periodos anteriores no se ha realizado incorporación alguna, sería necesaria la realización de un ajuste positivo por importe de 3.000 a fin de integrar el importe total del resultado interno previamente eliminado. Esta cuantía se corresponde, de hecho, con el exceso de la amortización fiscalmente deducida en este ejercicio (4.000) sobre la registrada en las cuentas de A (1.000). La base imponible del grupo en el periodo correspondiente a 2018 sería, por tanto, y al igual que en los periodos anteriores, de: $-1.500 + 500 - 3.000 + 3.000 = -1.000$.

Como podemos comprobar, todas las conclusiones comentadas al hilo del ejemplo anterior resultan perfectamente trasladables a este supuesto.

EJEMPLO 5

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero del año 2013, la entidad B vende a la sociedad A una maquinaria cuyo coste de adquisición originario fue de 10.000 y que en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 6.000. El precio de transmisión se fija en 13.000. Se sabe que la maquinaria se amortiza a razón del 20 % anual y que la sociedad A la empleará para construir un inmueble.

La construcción del inmueble finaliza el 31 de diciembre de 2014. Un año después, la sociedad A lo transmite a un tercero ajeno al grupo.

En el plano individual, la venta de la maquinaria a la sociedad A supondrá para la entidad transmitente un beneficio de 9.000, fruto de la diferencia entre el precio de venta pactado (13.000) y el valor neto contable de la maquinaria en dicha fecha (4.000). Así pues, el asiento realizado por B con ocasión de la operación efectuada habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	13.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	6.000	
213	Maquinaria		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		9.000

.../...

.../...

Por lo que se refiere a la sociedad A, esta habrá contabilizado la maquinaria recibida por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	13.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		13.000

A su vez, con fecha 31 de diciembre de 2013, la entidad A habrá registrado en concepto de amortización un importe de 6.500, resultado de distribuir el precio de adquisición satisfecho por la maquinaria (13.000) entre la vida útil restante de la misma en la fecha de compra (2 años)¹⁹.

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material ..	6.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		6.500

Ahora bien, dado que la amortización contabilizada refleja un gasto realizado por la sociedad A para su inmovilizado, utilizando para ello una maquinaria propia, dicho gasto deberá ser registrado como mayor valor del activo²⁰. En concreto, la anotación contable que deberá practicar A en sus cuentas individuales será la siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	6.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		6.500

Tanto el asiento correspondiente a la amortización de la maquinaria como el relativo a la activación del gasto por amortización habrán de ser realizados por A en el ejercicio económico 2014. En dicha fecha, además, la finalización de la construcción exigirá la práctica del siguiente ajuste de reclasificación:

¹⁹ Teniendo en cuenta que el precio de adquisición originario fue de 10.000, que la amortización acumulada en la fecha de venta es de 6.000, y que la maquinaria se amortiza a razón del 20 % anual, fácilmente se concluye que la vida útil restante de la misma el día 1 de enero de 2013 es de 2 años.

²⁰ Para la resolución del presente ejemplo nos centramos, exclusivamente, en el gasto que representa la amortización de la maquinaria empleada, si bien la forma de proceder sería exactamente la misma en relación con el resto de gastos asociados a la construcción del inmueble.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	13.000	
231	Construcciones en curso		13.000

En el ejercicio 2015, la enajenación de la maquinaria a un tercero motivará la contabilización, por parte de la entidad A, del resultado derivado, en su caso, de dicha operación, de tal suerte que el mismo aparecerá reflejado en el resultado contable de la sociedad y, consecuentemente, en su base imponible individual.

Por lo que respecta a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, dispone el artículo 44.2 b.2) del RD 1159/2010, anteriormente comentado, que el resultado derivado de una operación de compraventa interna de inmovilizado o inversiones inmobiliarias se entenderá realizado cuando: «Se enajene a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido». De acuerdo con el contenido de la norma transcrita, por tanto, en aquellos casos en los que la amortización del activo transmitido internamente se incorpore como coste de otro activo, el beneficio obtenido por la transmitente con motivo de la venta realizada, que deberá ser eliminado por tener su origen en una operación interna, será objeto de incorporación a la cuenta de resultados del grupo en el ejercicio en que dicho activo sea enajenado a tercero y, en consecuencia, se produzca su salida definitiva del grupo de empresas. Siendo ello así, parece claro que, en supuestos como el planteado en el ejemplo 5, la pertenencia al grupo de las entidades A y B tan solo será relevante en el ejercicio económico en que tenga lugar la compraventa interna, cuando será preciso eliminar el beneficio obtenido, en su caso, por la entidad transmitente, así como en el ejercicio en que se produzca la venta a tercero del activo al que ha sido incorporada como coste la amortización del inmovilizado previamente transmitido a nivel interno, cuando procederá la incorporación de aquel resultado.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados del grupo en el ejercicio económico 2013 serán los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	9.000	
213	Maquinaria (A)		9.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B)	9.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		9.000

.../...

.../...

Asimismo, tanto en el ejercicio 2013 como en 2014 resultará preciso corregir la dotación a la amortización y la amortización acumulada de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo. Teniendo en cuenta que la amortización registrada por A en cada uno de esos periodos ha sido de 6.500 y que, de no haberse realizado la operación, B habría contabilizado una amortización de 2.000 ($10.000 \times 0,2$), los concretos ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados en cada uno de los años considerados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	4.500	
231	Construcciones en curso (A)		4.500

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material (A) ...	4.500	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		4.500

Por otro lado, y tomando en consideración el asiento de reclasificación efectuado por A en el ejercicio 2014, la confección de las cuentas consolidadas correspondientes a dicho periodo exigirá la práctica del siguiente asiento en balance con el fin de corregir el valor de la construcción:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso (A)	9.000	
211	Construcciones		9.000

En el ejercicio 2015, la venta del inmueble justificará la necesidad de incorporar a las cuentas del grupo el importe íntegro del resultado inicialmente eliminado. A tal fin, habrán de realizarse los siguientes ajustes en balance y cuenta de resultados consolidada:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (A)	9.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		9.000

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	9.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) ...		9.000

Por lo que atañe a la determinación de la base imponible del grupo, la aceptación de lo dispuesto en el RD 1159/2010 en materia de eliminaciones e incorporaciones motivará la necesidad de realizar idénticos ajustes a los efectuados en el plano contable. Así pues, la suma de bases individuales deberá ajustarse en los periodos impositivos correspondientes a 2013, fecha en que será necesaria la eliminación del beneficio de 9.000 derivado de la venta interna, y, más tarde, en 2015, cuando procederá la incorporación de aquel. Partiendo de la premisa de que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del lapso de tiempo considerado, la base imponible consolidada en los periodos correspondientes a 2013 y 2014 será igual a cero, mientras que en el ejercicio 2015 recogerá el beneficio o la pérdida derivada, en su caso, de la enajenación del inmueble construido por el propio grupo. Esta conclusión deviene razonable si tenemos en cuenta que, de no haber tenido lugar la compraventa interna entre A y B, la base imponible de ambas en los ejercicios 2013 y 2014 también habría sido igual a cero, ya que la entidad B no realiza ninguna operación y la sociedad A registra un gasto y un ingreso por idéntico importe (2.000). Asimismo, en el periodo impositivo correspondiente a 2015, la base imponible consolidada tan solo habría recogido el importe del resultado obtenido por la entidad A con motivo de la venta a tercero de la construcción.

EJEMPLO 6

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero del ejercicio 2013, la sociedad B vende a la entidad A una maquinaria cuyo valor de adquisición había sido de 10.000 y que en la fecha de transmisión tiene una amortización acumulada de 5.000. El precio de venta pactado es de 12.000. La maquinaria se amortiza a razón del 10 % anual. Su vida útil restante en la fecha de venta es de 5 años y su valor residual nulo. Se sabe, además, que la amortización de la misma se incorpora como coste de las existencias fabricadas por la entidad A.

.../...

.../...

Durante el ejercicio 2013, la sociedad A ha fabricado mercaderías por importe de 6.000, de las que, a fecha 31 de diciembre, tan solo el 50 % permanecen en su balance²¹.

La transmisión interna realizada habrá supuesto para la sociedad B la obtención de un beneficio de 7.000, que habrá sido reflejado en sus cuentas anuales individuales de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	5.000	
213	Maquinaria		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		7.000

La sociedad adquirente, por su parte, habrá contabilizado el activo recibido por su valor de adquisición:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

Con fecha 31 de diciembre de 2013, A habrá registrado una amortización de 2.400 (12.000/5), al tiempo que habrá procedido a la regularización de existencias. Los asientos practicados en las cuentas individuales de la mencionada entidad habrán sido los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	2.400	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		2.400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	3.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		3.000

²¹ Para la resolución de este ejemplo obviaremos la previsión contenida en el artículo 2.4 del RIS sobre amortización de los bienes que se adquieren usados. Supondremos, por tanto, que la amortización fiscal de la maquinaria adquirida por la sociedad A coincide plenamente con la amortización registrada en sus cuentas individuales.

.../...

.../...

Con relación a este último asiento, conviene tener presente que, del montante de 3.000 contabilizado como variación de existencias, tan solo un importe de 1.200 se corresponde con la amortización de la maquinaria adquirida por la sociedad A (50 % sobre 2.400). Los 1.800 restantes se asocian a otros gastos de fabricación de las mercaderías (mano de obra, suministros, etc.).

Por lo que concierne a la formulación de las cuentas anuales del grupo de empresas en el que se encuentran integradas las entidades A y B, resulta preciso, por un lado, la eliminación del beneficio interno de 7.000 obtenido por B como consecuencia de la venta realizada a la entidad A. Los ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	7.000	
213	Maquinaria (A)		7.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	7.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		7.000

Por otro lado, la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 44.2 del RD 1159/2010 determina la necesidad de incorporar al resultado consolidado la parte de dicho beneficio que se entienda realizada frente a terceros con motivo de la enajenación de las existencias que incorporan como coste la amortización del activo recibido por A. En el caso concreto planteado, los pasos a seguir para el cálculo del importe a incorporar son los siguientes: en primer lugar, el beneficio interno previamente eliminado debe ser dividido entre 5, ya que la amortización se practica en función de la vida útil del elemento, que es de 5 años en la fecha en que se efectúa la operación interna. En segunda instancia, el resultado de la operación anterior debe ser reducido a la mitad, dado que, del total de mercaderías fabricadas por la entidad A, tan solo el 50 % han salido definitivamente del grupo al cierre del ejercicio económico. El importe del resultado a incorporar en las cuentas consolidadas de 2013 será, por tanto, de 700 $[0,5 \times (7.000/5)]$, y los ajustes a efectuar en balance y cuenta de resultados del grupo serán los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.400	
129	Resultado del ejercicio (B)		700
300	Mercaderías (A)		700

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	700	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)	700	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material		1.400

En los términos señalados al hilo del ejemplo 3, considero oportuno señalar que la incorporación de un importe de 700 a las cuentas consolidadas equivale a la eliminación de las mismas del exceso de amortización practicada por la entidad adquirente respecto de la que habría registrado la transmitente en caso de que la operación interna no se hubiera realizado. Debemos tener en cuenta, en este sentido, que, de no haberse producido una compraventa entre las entidades A y B, esta última habría amortizado el activo transmitido a razón de 1.000 cada año. En sede de la sociedad A, no obstante, el importe de la amortización practicada asciende a 2.400, de modo que las mercancías producidas por la misma incorporan un sobrecoste de 1.400. En la medida en que, al cierre del ejercicio 2013, la mitad de las existencias fabricadas por A han sido enajenadas a terceros, y, por tanto, han abandonado el grupo, el sobrecoste que incorporan las mercancías que permanecen en su balance, y que será preciso ajustar para devolverles el valor que tendrían en caso de no haberse producido la transmisión interna, es de 700.

Desde la perspectiva fiscal, la aplicación de la normativa contable en la materia justificará la necesidad de ajustar la suma de bases imponibles individuales a efectos de proceder a la determinación de la base imponible consolidada. Tal y como sucedía en el plano contable, los ajustes a practicar consistirán, por una parte, en la eliminación del beneficio interno de 7.000 obtenido por B, y, por otra, en la incorporación del importe de 700 que se entiende realizado en el periodo impositivo correspondiente a 2013. Suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible aportada al grupo por la sociedad A será de -1.200, mientras que la generada por B ascenderá a 7.000²². Así pues, la base imponible consolidada en 2013 será de: $-1.200 + 7.000 - 7.000 + 700 = -500$. Esta solución resulta lógica si tomamos en consideración que, de no haber tenido lugar la operación interna, la sociedad B habría registrado un gasto de 1.000 en concepto de amortización de la maquinaria y un ingreso de 500 procedente de la regularización de existencias, por lo que la base imponible de dicha entidad y, en definitiva, la del grupo, sería de -500.

²² Como consecuencia de las anotaciones contables practicadas, la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad A en el ejercicio 2013 arroja un saldo -1.200 (-2.400 procedentes de la amortización de la maquinaria adquirida y +1.200 de la regularización de existencias en la parte que se corresponde con la amortización de la máquina).

Casos particulares

Una vez analizados los criterios que deben aplicarse, tanto en el plano contable como en el ámbito fiscal, en los supuestos de transmisión interna de un inmovilizado o de una inversión inmobiliaria, resulta preciso matizar que la posible existencia de diferencias entre contabilidad y fiscalidad es en este punto donde más importantes consecuencias puede desplegar. A este respecto, debemos preguntarnos qué sucedería en aquellos casos en los que la amortización contabilizada no coincidiera con la amortización fiscalmente deducible, o en aquellos otros en los que lo transmitido internamente tuviera naturaleza de bien inmueble, en cuyo caso la probable aplicación del mecanismo de la corrección monetaria generaría una discrepancia entre el beneficio contabilizado con motivo de la enajenación realizada y el resultado a integrar en la base imponible de la entidad vendedora²³.

En relación con esta cuestión, conviene destacar que, en general, la posición adoptada por los diferentes autores que han abordado la cuestión ha sido la de defender que, de cara a la determinación de la base imponible del grupo, lo procedente será la eliminación y correlativa incorporación del resultado fiscal derivado de la transmisión interna, dado que es este el que, como consecuencia de los ajustes extracontables practicados en cada caso, se encontrará integrado en la base imponible individual de las sociedades que han intervenido en la citada operación.

A continuación, propondremos algunos ejemplos prácticos a fin de comprender mejor la problemática planteada en este apartado.¹¹

EJEMPLO 7

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

El día 31 de diciembre del año 2012, la sociedad B vendió a la entidad A un inmovilizado por importe de 90.000. El inmovilizado, que había sido adquirido el 1 de enero del año 2011 por un precio de 100.000, se encontraba totalmente amortizado a efectos fiscales en la fecha de venta, ya que, al haber sido afectado a la actividad de I+D realizada por la propia empresa, había disfrutado de libertad de amortización. Contablemente, dicho inmovilizado se venía amortizando a razón del 10 % anual. Se sabe que la amortización no se incorpora

.../...

²³ En virtud de lo establecido en el artículo 15.9 de la LIS, la regla de la corrección monetaria solo resultará de aplicación cuando concurran dos requisitos: que la transmisión del inmueble suponga la generación de una renta positiva, y que el referido inmueble tenga para el vendedor la consideración de elemento patrimonial del activo fijo o bien haya sido clasificado como activo no corriente mantenido para la venta.

.../...

como coste de los activos fabricados por la entidad A, y que esta continuará afectando el elemento adquirido a una actividad de I+D.

El día 1 de enero del año 2015, la sociedad A enajena el inmovilizado adquirido a una entidad X, no perteneciente al grupo de empresas, por importe de 95.000.

Desde el punto de vista contable, la operación de compraventa habrá determinado para la entidad B la generación de un beneficio de 10.000, dada la diferencia entre el precio de transmisión pactado entre las partes (90.000) y el valor neto contable del inmovilizado enajenado (80.000). Con relación a este último dato, debemos tener presente que el coste originario del elemento ahora transmitido fue de 100.000, y que la amortización acumulada en la fecha de venta asciende a 20.000 ($0,1 \times 100.000 \times 2$). El asiento registrado en las cuentas individuales de la vendedora habrá sido, por tanto, el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	90.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	20.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		100.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

Por lo que se refiere a la entidad adquirente, esta habrá contabilizado el inmovilizado recibido por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	90.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2012, será necesaria la eliminación del beneficio obtenido por B con motivo de la venta a la sociedad A, puesto que, al proceder de una operación interna, se considera inexistente a nivel de grupo. Tal exigencia motivará la práctica de los siguientes ajustes en balance y cuenta de resultados consolidados:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	10.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		10.000

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	10.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		10.000

Con fecha 31 de diciembre de 2013, la sociedad A habrá registrado en sus cuentas anuales individuales un gasto por amortización de 11.250, resultado de distribuir el precio de compra satisfecho (90.000) entre la vida útil restante del elemento adquirido, que es de ocho años²⁴. El asiento efectuado habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	11.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		11.250

Por lo que atañe a las cuentas consolidadas correspondientes a dicho ejercicio económico, la amortización del activo por parte de la entidad A determinará la necesidad de incorporar la parte del resultado anteriormente eliminado que, en proporción a la amortización practicada, se considera realizada frente a terceros. En este supuesto, dado que la vida útil restante del inmovilizado transmitido en la fecha de venta es de ocho años, el importe del beneficio a incorporar será de 1.250 (10.000/8). Los concretos ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados del grupo serán, respectivamente, los que se indican a continuación²⁵:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	10.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		10.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.250	
129	Resultado del ejercicio (B)		1.250

²⁴ Puesto que el inmovilizado transmitido se amortiza a razón del 10 % anual (esto es, a lo largo de un periodo de 10 años), y dado que el mismo fue adquirido el día 1 de enero de 2011, no cabe duda de que la vida útil restante del mismo en la fecha en que se produce la venta interna es de ocho años.

²⁵ Estos mismos ajustes habrán de ser realizados para la confección de las cuentas consolidadas correspondientes al ejercicio 2014.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	1.250	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		1.250

Como podemos comprobar, la cuantía incorporada a las cuentas del grupo coincide, en los términos anteriormente señalados, con el exceso de la amortización practicada por A (11.250) con respecto a la que habría practicado B si la operación interna no se hubiese efectuado (10.000).

En el ejercicio 2015, el asiento registrado por la sociedad A con ocasión de la venta del inmovilizado a un tercero ajeno al grupo será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	95.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	22.500	
21X	Inmovilizaciones materiales		90.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		27.500

Por lo que concierne a la consolidación contable, la salida definitiva del activo del grupo de empresas motivará la incorporación a las cuentas consolidadas de todo el importe del beneficio previamente eliminado que se encuentre pendiente. Tomando en consideración que en la fecha de enajenación a tercero tan solo se habrán practicado dos incorporaciones de 1.250 (en 2013 y 2014) y que el resultado inicialmente obtenido por B fue de 10.000, fácilmente se deduce que para la determinación del resultado contable consolidado en el ejercicio económico 2015 procederá la incorporación de un montante de 7.500, de tal suerte que el importe de dicha magnitud ascenderá a 35.000 (27.500 + 7.500). Esta cifra coincide exactamente con la cuantía del beneficio que el inmovilizado transmitido habría generado para el grupo en caso de que la operación interna inicialmente realizada no hubiera tenido lugar²⁶.

En el ámbito fiscal, el hecho de que el inmovilizado adquirido por A se encuentre totalmente amortizado a efectos fiscales en la fecha de venta justifica que, desde este punto de vista, todo el precio de compra satisfecho en 2012 por la citada entidad (90.000) constituya un beneficio para la entidad B. Ahora bien, dado que el resultado contabilizado por esta

²⁶ Debemos tener en cuenta que el activo enajenado fue adquirido inicialmente por el grupo por 100.000 y que, de no haberse realizado la compraventa interna, la amortización acumulada del mismo en la fecha de venta a tercero ascendería a 40.000. Así pues, el inmovilizado transmitido en 2015 habría supuesto para el grupo un beneficio total de 35.000 [95.000 - (100.000 - 40.000)].

.../...

.../...

última con motivo de la venta realizada ha sido tan solo de 10.000, la determinación de su base imponible individual en el periodo correspondiente a dicho ejercicio económico exigirá la práctica de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 80.000²⁷.

Por otro lado, debemos tener en cuenta que la sociedad adquirente amortizará el elemento transmitido con absoluta libertad, ya que, al igual que sucedía en sede de la entidad B, la sociedad A procede a la afectación del referido elemento a una actividad de I+D. Aunque nada dice expresamente el enunciado, es de suponer que, en el periodo impositivo correspondiente a 2013, A deducirá en concepto de amortización todo el precio de adquisición del inmovilizado adquirido, de tal suerte que la determinación de su base imponible individual en dicho periodo exigirá la realización de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 78.750 (90.000 – 11.250)²⁸.

Por lo que respecta al cálculo de la base imponible del grupo en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, la remisión contenida en el artículo 71.2 de la LIS conducirá a la aceptación, en el plano fiscal, de todos los criterios establecidos en la normativa contable en materia de eliminaciones e incorporaciones. Como consecuencia de ello, el cálculo de la citada magnitud exigirá, de un lado, la eliminación del resultado obtenido por B con ocasión de la operación interna y, de otro, la incorporación en cada periodo impositivo de la parte del mismo que se considere realizada frente a terceros. El problema que se plantea en este ámbito es que el beneficio registrado en las cuentas de B con motivo de tal operación difiere del integrado en su base imponible individual, por lo que parece inevitable cuestionarse sobre cuál de estos importes debe practicarse la eliminación oportuna, así como la correlativa incorporación.

A mi parecer, la solución resulta sencilla: dado que la base imponible del grupo se determina a partir de la suma de bases imponibles individuales, y en la medida en que, al

²⁷ A través de este ajuste positivo al resultado contable se integran en la base imponible de la entidad B las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, es decir, los excesos de amortización fiscalmente deducida (100.000) sobre la que se encuentra contabilizada (20.000). Debemos tener presente, a estos efectos, que en la fecha en que tiene lugar la transmisión, todavía quedan pendientes de revertir a la base imponible ocho ajustes positivos por importe de 10.000. Observemos el siguiente cuadro:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
GC	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
GF	100.000									
Ajuste	-90.000	+10.000	+10.000	+10.000	+10.000	+10.000	+10.000	+10.000	+10.000	+10.000

²⁸ En los periodos impositivos posteriores en los que el inmovilizado adquirido sea amortizado contablemente, procederá efectuar un ajuste extracontable de signo positivo por la cuantía de la amortización practicada, de modo que en la base imponible de la entidad A no figure ningún importe en concepto de amortización. Concretamente, en el periodo impositivo correspondiente a 2014 deberá realizarse un ajuste de +11.250.

.../...

.../...

haber practicado un ajuste de +80.000, en la base imponible de la sociedad B figura un beneficio de 90.000, este es el resultado que debe tomarse como punto de referencia. Opino, por tanto, que la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo 2012 exigirá la eliminación de un importe de 90.000 (y no de 10.000 como sucede en el plano contable). Manteniendo las hipótesis de que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han efectuado ninguna otra operación a lo largo del ejercicio 2012, obtenemos que la base imponible del grupo en el periodo correspondiente a dicho ejercicio será igual a 0 ($0 + 90.000 - 90.000 = 0$)²⁹.

Por otra parte, entiendo que, tal y como establece la normativa contable, la incorporación a la base imponible consolidada del beneficio previamente eliminado habrá de ser realizada al ritmo de la amortización deducida fiscalmente en cada periodo impositivo. Es necesario tomar en consideración, a este respecto, que, en los términos antes señalados, A amortizará fiscalmente el elemento adquirido al 100 % en el periodo impositivo correspondiente a 2013, por lo que considero que será entonces cuando deba procederse a la incorporación íntegra del referido beneficio. De acuerdo con ello, y partiendo de la premisa de que la base imponible aportada al grupo por la sociedad A en 2013 es de -90.000, el importe de la base imponible consolidada en dicho periodo impositivo será igual a cero ($-90.000 + 90.000$), y lo mismo sucederá en el ejercicio siguiente (cuando se dará la circunstancia de que, al no haberse realizado ninguna operación más y encontrarse el inmovilizado totalmente amortizado a efectos fiscales, la base imponible individual aportada al grupo por las entidades A y B será nula). Ambos resultados coinciden plenamente con los que se habrían obtenido en caso de que no se hubiera realizado ninguna compraventa interna entre las sociedades mencionadas³⁰.

Por lo que se refiere al periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2015, el beneficio fiscal obtenido por la sociedad A con motivo de la enajenación a tercero será de 95.000, pues, al encontrarse el bien totalmente amortizado, todo el precio de venta constituye un resultado positivo para la transmitente. Ahora bien, dado que el beneficio registrado en las cuentas individuales de la citada entidad asciende a 27.500, la determinación de su base imponible individual exigirá practicar un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 67.500. En consecuencia, y habida cuenta de que en el ejercicio 2015 ya no será preciso realizar eliminación o incorporación alguna, la cuantía de la base imponible consolidada ascenderá a 95.000. Este resultado deviene del todo razonable, pues debemos tener

²⁹ La base imponible aportada al grupo por la sociedad A es igual a cero, ya que en el ejercicio 2012 no practica amortización alguna. Por su parte, y puesto que el inmovilizado transmitido se encuentra plenamente amortizado a efectos fiscales, la base individual de B únicamente recogerá el importe del beneficio obtenido con motivo de la transmisión interna.

³⁰ En el supuesto de que la compraventa interna entre A y B no se hubiera realizado, la base consolidada en los ejercicios 2013 y 2014 también sería igual a cero. Ello es así en la medida en que, al no haberse efectuado ninguna operación más, la base imponible aportada por la entidad A al grupo sería nula. De igual modo, el hecho de que el activo poseído por B ya se encontrara plenamente amortizado a efectos fiscales justificaría que su base imponible individual fuera igual a cero, ya que en ella no figuraría ningún gasto en concepto de amortización.

.../...

.../...

presente que, en caso de que la transmisión interna entre las entidades A y B no hubiera tenido lugar, el beneficio que el grupo habría registrado con ocasión de la enajenación a tercero de un inmovilizado plenamente amortizado a efectos fiscales habría coincidido, igualmente, con el precio de venta pactado (95.000).

EJEMPLO 8

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen de tributación consolidada.

El día 1 de enero del año 2013, la sociedad B vende a la entidad A una construcción por importe de 30.000. Dicho inmueble había sido adquirido el día 1 de enero del año 2008 por importe de 20.000. El coeficiente de amortización previsto en tablas es del 2 % anual. Se sabe que la vida útil restante de la construcción en la fecha de venta es de 45 años y que la misma carece de valor residual. La depreciación monetaria estimada es de 860.

El día 1 de enero del año 2016, la sociedad A vende la construcción a un tercero ajeno al grupo por importe de 32.000. La depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015 se estima en 140.

Contablemente, la venta del inmueble a la sociedad A habrá supuesto para la entidad B la obtención de un beneficio de 12.000, diferencia entre el precio de transmisión pactado (30.000) y el valor neto contable del inmueble en dicha fecha $[20.000 - (5 \times 20.000 \times 0,02) = 18.000]$. El asiento realizado en las cuentas anuales de la vendedora habrá sido, por tanto, el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	2.000	
211	Construcciones		20.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		12.000

La entidad A, por su parte, habrá registrado la construcción por su valor de adquisición. Además, con fecha 31 de diciembre de 2013, habrá contabilizado en concepto de amortización de la misma un importe de 666,67, resultado de distribuir el precio de compra sa-

.../...

.../...

tisfecho entre la vida útil restante de la construcción en la fecha de venta (30.000/45). Las concretas anotaciones contables realizadas por dicha entidad habrán sido las que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		666,67

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, y en consonancia con lo expuesto en los ejemplos precedentes, resulta preciso, por un lado, eliminar el resultado de 12.000 contabilizado por B en sus cuentas individuales y, por otro, incorporar la parte del referido beneficio que se entiende realizada frente a terceros en 2013 en proporción a la amortización practicada. En este caso, dado que la construcción adquirida se amortiza en función de la vida útil restante de la misma en la fecha en que tiene lugar la operación interna, el importe del beneficio a incorporar será de 266,67 (12.000/45). Esta cuantía coincide con el exceso de la amortización practicada por A (666,67) con respecto a la que habría registrado B en caso de no haberse producido la citada operación (400).

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, los ajustes a practicar en el balance del grupo en el ejercicio económico 2013 son los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	12.000	
211	Construcciones (A)		12.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	266,67	
129	Resultado del ejercicio (B)		266,67

.../...

.../...

Mientras, los ajustes pertinentes en cuenta de resultados consolidados son los que se indican a continuación³¹:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	12.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		12.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	266,67	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		266,67

En el año 2016, la venta de la construcción a un tercero ajeno al grupo supondrá para la sociedad A la generación de un beneficio. Habida cuenta de que el valor neto contable del inmovilizado transmitido en la fecha de venta asciende a 28.000 $[30.000 - (666,67 \times 3)]$, el asiento registrado en las cuentas individuales de dicha entidad será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	32.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	2.000	
211	Construcciones		30.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		4.000

Por lo que atañe a las cuentas anuales consolidadas correspondientes a dicho ejercicio económico, debemos tener presente que el beneficio inicialmente obtenido por B como consecuencia de la operación interna fue de 12.000, y que en el periodo de tiempo comprendido entre la referida operación y la enajenación a tercero tan solo se han practicado tres incorporaciones (en 2013, 2014 y 2015) por importe de 266,67 cada una. Para la formulación de las cuentas del grupo en 2016, por tanto, será necesaria la incorporación de aquella parte del resultado interno previamente eliminado que se encuentra pendiente, y que en este caso asciende a 11.200 $[12.000 - (266,67 \times 3)]$, de tal modo que el importe del resultado con-

³¹ Por lo que respecta a los ajustes a practicar en las cuentas del grupo en los ejercicios 2014 y 2015, debemos tener en cuenta que la eliminación del beneficio interno no realizado afectará solo al balance y que determinará un cargo en cuenta de reservas (dado que el resultado que se difiere procede de un ejercicio anterior). Por su parte, el reconocimiento del beneficio previamente eliminado que se entiende realizado en proporción a la amortización practicada en cada ejercicio exigirá un abono en cuenta de reservas y otro en cuenta de resultados.

.../...

.../...

table consolidado en la fecha considerada será de 15.200 (4.000 + 11.200). Esta conclusión deviene razonable si tomamos en consideración que, de no haber tenido lugar la compra-venta interna entre A y B, el beneficio que la construcción enajenada habría supuesto para el grupo desde su entrada en él sería, precisamente, de 15.200, diferencia entre el valor de transmisión pactado entre las partes (32.000) y el valor neto contable de la construcción en el momento de venta a tercero $[20.000 - (8 \times 20.000 \times 0,02) = 16.800]$.

Desde el punto de vista fiscal, la determinación de la base imponible individual de la sociedad B en el periodo impositivo correspondiente a 2013 exigirá minorar el beneficio contable derivado de la transmisión interna en el importe de la depreciación monetaria, por lo que resultará precisa la práctica de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 860³². Así pues, el beneficio obtenido por B a efectos fiscales no es de 12.000, sino de 11.140 (12.000 – 860)³³. Por otro lado, es necesario tener en cuenta que, con independencia de cuál sea la antigüedad de la construcción adquirida por la entidad A, la amortización deducida por esta en cada periodo impositivo será de 600, resultado de multiplicar el coeficiente máximo de amortización previsto en tablas (2 %) al precio de adquisición de dicho inmovilizado (30.000)³⁴.

Por lo que concierne al cálculo de la base imponible del grupo en 2013, la aceptación de los criterios contables en la materia determinará la necesidad de eliminar el resultado obtenido

³² Según lo dispuesto en el artículo 15.9 de la LIS: «A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983», ofreciendo a continuación las reglas necesarias para el cálculo de la misma.

³³ Esta forma de proceder se aparta de la tesis defendida por LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E., quienes, al referirse a la operación interna realizada entre las entidades A y B, se aferran a una interpretación teleológica de la norma para defender que «la consideración del grupo fiscal como único sujeto pasivo debería desconocer esta operación y, por tanto, no tendrían que aplicarse los coeficientes correctores de la inflación, porque de la aplicación de los mismos resulta una ventaja fiscal para el grupo en esta transmisión interna, tributando en consolidación fiscal respecto de la tributación en régimen individual. En efecto, en este último régimen la renta obtenida en la transmisión, minorada en el importe de la renta monetaria, se integra en la base imponible correspondiente al periodo impositivo en el que ha tenido lugar la transmisión, sin perjuicio de que la sociedad adquirente amortice el inmueble sobre el precio de adquisición que incluye el importe de dicha renta monetaria. [...] Por el contrario, de aplicarse el régimen de consolidación fiscal al grupo y por aplicación de los coeficientes correctores, resulta que no se grava la renta en el propio periodo impositivo en el que se obtiene y, además, en cada periodo impositivo en el que se amortiza el inmueble se incorpora una parte de la renta diferida inferior al gasto derivado de la amortización del mismo, excluyendo el valor del terreno» [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, Madrid: Francis Lefebvre, 2012, págs. 117-118].

³⁴ Establece el último párrafo del artículo 2.4 del RIS que: «A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años». Así, en caso de suponer que la construcción adquirida por A tiene una antigüedad inferior a 10 años, la amortización máxima fiscalmente deducible será el resultado de aplicar el coeficiente de amortización previsto en tablas al precio de adquisición satisfecho por dicho inmovilizado. Si, por el contrario, partiéramos de la premisa de que la antigüedad de la construcción es superior a 10 años, la propia aplicación del artículo 2.4 del RIS nos llevaría igualmente a amortizar la construcción en el importe resultante de aplicar el coeficiente máximo de amortización al precio de adquisición satisfecho, ya que el mismo es superior al coste originario de la construcción adquirida.

.../...

.../...

por la sociedad B con ocasión de la operación interna efectuada, así como la procedencia de incorporar aquella parte de dicho resultado que se considere realizada en cada periodo impositivo en función de la amortización fiscalmente deducida por A.

En relación con el primero de los ajustes a realizar, partimos de la premisa de que, como consecuencia de la aplicación del mecanismo de la corrección monetaria, el beneficio contabilizado por B con motivo de la compraventa interna difiere del resultado que luce en su base imponible individual. A mi juicio, no obstante, el hecho de que para la determinación de la base imponible consolidada se parta del sumatorio de bases individuales (donde se encuentra integrado un beneficio de 11.140) justifica, en los términos previstos en el ejemplo anterior, que el resultado que debe ser objeto de eliminación a efectos de proceder al cálculo de dicha magnitud es el beneficio fiscal³⁵.

Por lo que se refiere al segundo de los ajustes, un razonamiento lógico debe llevarnos a defender la pertinencia de incorporar a la base del grupo el resultado previamente eliminado, esto es, el obtenido a efectos fiscales. En lo relativo al ritmo que debe seguirse para la incorporación a la base imponible consolidada de dicho resultado, conviene recordar las dos alternativas propuestas en el ejemplo 3, así como la defensa, entonces realizada, de la alternativa centrada en la interpretación teleológica de la norma fiscal. De acuerdo con esta, y en la medida en que lo pretendido por el régimen de consolidación es deshacer la operación efectuada entre las dos entidades del grupo, tal y como si esta no se hubiera producido, lo razonable será incorporar en cada periodo impositivo el exceso de la amortización fiscalmente deducida por la sociedad A (600) con respecto a la que habría deducido B si la transmisión interna no se hubiera realizado (400). En el periodo correspondiente al ejercicio 2013 y posteriores, por tanto, procederá incorporar a la base imponible del grupo constituido por A y B un importe de 200³⁶.

Conforme a lo defendido, y suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del periodo de tiempo considerado, la base imponible consolidada en 2013 será de: $-600 + 11.140 - 11.140 + 200 = -400$, cifra que coincide con el resultado que arrojaría la base imponible del grupo en caso de que la operación interna no hubiera tenido lugar (ya que A aportaría al grupo una base imponible de 0, mientras que B aportaría una base individual de -400 como consecuencia de la amortización fiscal de la construcción)³⁷.

En el periodo impositivo correspondiente a 2016, la venta de la construcción a un tercero motivará la obtención de un beneficio por parte de la sociedad A de 3.660, resultado de

³⁵ En este mismo sentido se pronuncian LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. [*Memento práctico. Impuesto sobre Sociedades*, 2013, Madrid: Francis Lefebvre, 2013, pág. 1.176] y LÓPEZ ALBERTS, H. [*Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, Bilbao: CISS, 2000, pág. 436].

³⁶ Esta solución difiere de la ofrecida por LÓPEZ ALBERTS, H. con relación a un supuesto de similares características al aquí planteado [véase *Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, ob. cit., pág. 436].

³⁷ Este mismo resultado se repetirá en los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015.

.../...

.../...

minorar el precio de transmisión pactado entre las partes en el valor neto fiscal del inmovilizado en la fecha de venta $[30.000 - (600 \times 3)]$ y en el importe de la depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015 (140)³⁸. Este beneficio figurará en la base imponible individual aportada al grupo por la entidad transmitente.

Por otro lado, la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo examinado exigirá incorporar aquella parte del beneficio interno previamente eliminado (en este supuesto, 11.140) que todavía se encuentra pendiente de incorporación. Partiendo de la premisa de que la incorporación de dicho resultado se ha realizado a razón de 200 al año, y de que, en la fecha de venta, han transcurrido tres años desde la compraventa inicial, el montante del beneficio a incorporar será de 10.540 $[11.140 - (200 \times 3)]$. La base imponible del grupo en 2016 arrojará, así, un resultado de 14.200, plenamente coincidente con el que se habría obtenido en caso de que la operación interna entre las entidades A y B no se hubiera llevado a efecto³⁹.

³⁸ En consonancia con la tesis sostenida por LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E., entiendo que, para la aplicación de los coeficientes correctores de la depreciación monetaria en la fecha en que la sociedad adquirente transmite a terceros el elemento del activo fijo previamente adquirido a otra entidad del grupo, «debe tomarse como fecha de adquisición la que tuvo lugar en aquella operación interna» [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, ob. cit., pág. 117]. A fin de justificar esta conclusión, debemos partir de la premisa de que para calcular el resultado derivado de la operación interna inicialmente efectuada, que refleja el beneficio generado por el activo entre la fecha de su entrada al grupo y la fecha en que tiene lugar tal operación, el beneficio contable ya fue minorado en el importe de la depreciación monetaria correspondiente a dicho lapso temporal. Posteriormente, la enajenación del elemento patrimonial a un tercero motivará, por un lado, la obtención de un nuevo resultado para la entidad transmitente y, por otro, la incorporación del beneficio procedente de la operación intragrupo. Si, en este contexto, y a efectos de aplicar los coeficientes correctores de la depreciación monetaria, se tomara como referencia la fecha de entrada al grupo del elemento transmitido, parece claro que, en relación con el periodo de tiempo transcurrido entre esta fecha y aquella en la que se realizó la operación interna, la depreciación monetaria se estaría aplicando dos veces.

³⁹ En tal supuesto, el beneficio total que la construcción enajenada habría supuesto para el grupo sería el resultado de minorar el beneficio contable derivado de la venta (anteriormente cifrado en 15.200) en el importe de la depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre la fecha de adquisición de la construcción y la fecha de venta a tercero $(860 + 140 = 1.000)$.

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).

EFFECTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS SUBVENCIONES Y OPERACIONES ASIMILABLES. ESPECIAL REFERENCIA A LA CONTABILIDAD AGRARIA

Maria Angels Farreras Noguer

Profesora Titular de la Universidad de Girona

Núria Arimany Serrat

Profesora Titular de la Universidad de Vic

Joaquim Rabaseda i Tarrés

Profesor Titular de la Universidad de Girona

EXTRACTO

En este trabajo se detalla el tratamiento de las subvenciones en la normativa contable a nivel internacional y nacional, con especial referencia al tratamiento que tiene en las empresas agrarias con el fin de poner de relieve la problemática contable que se deriva y los efectos sobre los estados financieros.

Palabras claves: subvenciones, NIC 20, NIC 41, activos biológicos, productos agrarios y empresas agrarias.

Fecha de entrada: 24-04-2014 / Fecha de aceptación: 30-04-2014

EFFECTS ON THE FINANCIAL STATEMENTS OF GRANTS AND SIMILAR OPERATIONS. SPECIAL REFERENCE TO THE AGRICULTURAL ACCOUNTING

ABSTRACT

This paper presents from treatment accounting standards internationally and nationally, with special reference to treatment with agricultural companies in order to highlight the accounting problematic derived and the effects on the financial statements.

Keywords: subventions, IAS 20, IAS 41, biological assets, agricultural products and agricultural enterprises.

Sumario

1. Objetivo del trabajo
2. Trabajos previos
3. Normativa contable sobre subvenciones
 - 3.1. Normativa contable internacional
 - 3.2. Normativa contable española
4. Las subvenciones en la NIC 41
5. Implicaciones en el sector agroalimentario
6. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Códigos JEL: M41 Accounting.

1. OBJETIVO DEL TRABAJO

En la estructura financiera de las empresas, un capítulo importante es el que hace referencia a las subvenciones. A tal efecto, en nuestro trabajo estudiamos el tratamiento que da la normativa internacional a este hecho económico y posteriormente identificamos la problemática contable derivada de las subvenciones en el sector agrario, para valorar los efectos de estas operaciones en sus estados financieros.

La normativa española no contempla la posibilidad de utilizar el valor razonable para los activos biológicos y los productos agrarios (prescrita en la NIC 41 como criterio de valoración). Por lo tanto, las empresas agrarias que cotizan y consolidan desde el año 2005 pueden presentar las subvenciones de forma diferente que las empresas agrarias individuales que siguen el Plan General de Contabilidad (PGC) 2007, ocasionando una diferente presentación de las subvenciones en los estados financieros que dificulta la comparabilidad de las mismas.

2. TRABAJOS PREVIOS

Las subvenciones pueden ser estudiadas desde diferentes perspectivas, todas ellas ligadas con su realidad económica y con el área financiera de la empresa.

El tratamiento más tradicional nos dirige a un estudio de la normativa contable, tanto a nivel nacional como internacional, en la medida en que la globalización ha sido un hecho cotidiano en el entorno de la empresa.

Estudios donde se trabaja el marco conceptual de la contabilidad para luego abordar el tratamiento contable de un hecho concreto desarrollado en la norma correspondiente han sido llevados a cabo por diversos autores, como es el caso de AMAT SALAS (2003) y ROJO RAMÍREZ (2004). También se ha tenido en cuenta el registro contable en el diario de la empresa de las diferentes situaciones particulares que se derivan [GARCÍA (2003), FERRER (2012)]. El debate surge al existir posturas divergentes entre los diferentes autores, al haber una corriente que considera que la normativa nacional debe integrar pautas generales que permitan resolver la casuística derivada de los diferentes actos económicos, mientras que otros expertos defienden que la falta de una normativa nacional propia respecto al registro, valoración y reconocimiento de alguna operación debe tener como consecuencia la aplicación de la normativa internacional de forma supletoria.

Otros estudios han intentado dar respuesta a cuál debe ser el procedimiento a seguir en aquellos países donde la legislación nacional no ha tratado el tema y se encuentran sujetos económicos que o bien no tienen la dimensión necesaria para aplicar las NIC/NIIF o bien optan por no hacerlo (RONDI, 2012).

Estos estudios contables han estado siempre ligados a la normativa mercantil y también a las leyes generales que regulan esta figura. Es de especial mención por su importancia la regulación de este hecho económico en la Ley General de Subvenciones 38/2003, donde se define su ámbito de aplicación, procedimiento de concesión o gestión de las subvenciones así como su registro y control financiero entre otros puntos.

Otra línea de investigación desarrollada ha sido su tratamiento fiscal. MARTÍNEZ VARGAS (2009) analiza el efecto impositivo de las subvenciones, donaciones y legados así como el registro contable de las diferencias temporarias y permanentes por parte de la empresa.

La línea de investigación más reciente nos introduce en la problemática de la contabilidad ambiental, donde es frecuente recibir ayudas gubernamentales para aplicar una serie de procedimientos que reduzcan la contaminación [CARBALLO (2010), ACEBO y FRONTI (2010)].

La problemática principal es el tratamiento de las autorizaciones que representan un derecho para emitir a la atmósfera una cantidad de gases de efecto invernadero equivalentes a una tonelada de CO₂ a lo largo de un año. Estos derechos están formalizados por certificados transferibles que pueden ser negociados en el mercado. Los autores de esta línea de pensamiento afirman que estos bienes cumplen la definición de activo intangible y analizan la problemática de su contabilización de acuerdo con las pautas marcadas en la NIC 20 y la NIC 38, aportando soluciones doctrinales en aquellos casos no previstos en la legislación.

3. NORMATIVA CONTABLE SOBRE SUBVENCIONES

En el ámbito español, este tipo de operaciones se rige por la normativa internacional para los grupos que consolidan siguiendo esta disposición, tanto si cotizan en un mercado secundario como si no es así. Para el resto de casos se deberá aplicar el vigente PGC.

A continuación pasamos a ocuparnos de cada una de ellas para conocer cuál es el tratamiento que dan a este tipo de operaciones.

3.1. NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL

La normativa contable internacional, contenida en la NIC 20, se ocupa únicamente de la contabilización y la información a revelar sobre subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales, tal como deja claro el párrafo 1 de su contenido.

En el párrafo de definiciones, queda establecido que las subvenciones comportan transferencias de recursos, mientras que las ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público para suministrar beneficios económicos específicos para una empresa o cierto tipo de empresas. Estos beneficios, tal como indica el texto de la norma, se producen de forma indirecta, por las actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, como es el caso

del suministro de infraestructuras en áreas en proceso de desarrollo o por la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

Por lo tanto, el hecho diferenciador entre subvenciones y ayudas gubernamentales radica en la existencia o no de transferencias de recursos. De acuerdo con lo expuesto, solo las subvenciones son objeto de valoración económica precisa y representan una recepción directa de este valor por parte de la empresa.

Por otro lado, quedan fuera del ámbito de aplicación de la norma todas aquellas ayudas recibidas de forma directa que no provengan directamente del gobierno. Esto quiere decir que la norma no se ocupa de las donaciones de particulares, las herencias, legados, excepto de las condonaciones de deudas con el gobierno, que son consideradas una modalidad particular de la subvención gubernamental.

Si las subvenciones, donaciones y legados son recibidos de los socios de la empresa, estas no son consideradas ingresos, sino una aportación de los mismos, y como tales han de contabilizarse como un incremento en los fondos propios de la sociedad. Tal como dice el marco conceptual, ha de prevalecer el principio del fondo de la operación sobre la forma en que esta se materializa.

Siguiendo con la NIC 20, las subvenciones del gobierno, incluidas las de carácter no monetario registradas por su valor razonable, no han de ser reconocidas hasta que no haya seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones ligadas a la misma y que se recibirán tales subvenciones.

Por otro lado, las subvenciones del gobierno se reconocerán como ingresos en los resultados sobre una base sistemática a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconoce como gasto los costes relacionados que la subvención tiene por objeto compensar. Aunque el texto no lo expone explícitamente, debe entenderse que se trata de las subvenciones de capital. Previamente, estas subvenciones habrán quedado registradas dentro de la partida de ingresos diferidos. Este planteamiento excluye la posibilidad de imputar la subvención directamente al patrimonio neto de la empresa desde el primer momento.

No obstante, deberíamos preguntarnos cuál ha de ser su ubicación. Estos ingresos diferidos no pueden incluirse en el pasivo de la entidad, si se tiene en cuenta la definición que le da el marco conceptual, y por otro lado la norma los excluye del patrimonio neto. Deberíamos preguntarnos hasta qué punto es aplicable el criterio según el cual, cuando el marco conceptual y una norma internacional entran en conflicto, prevalece la norma.

Una subvención del gobierno a recibir en compensación de gastos o pérdidas, o para dar apoyo financiero a la entidad, se reconocerá en el resultado del periodo en que se convierta en exigible.

Esta norma, para determinar el periodo de imputación de los ingresos señala que si son depreciables se reconocen como ingresos en el mismo periodo en que el bien se deprecia. Si se trata de subvenciones sobre bienes no depreciables se recogen como ingresos en los periodos en que se soporten los gastos necesarios para cumplir las obligaciones a que están sometidos.

Este último aspecto deja dudas sobre qué debe entenderse por «periodos que soporten los gastos necesarios». Por esto la norma intenta clarificarlo poniendo un ejemplo que hace referen-

cia a una subvención por un terreno que pueda estar condicionado a la construcción de un edificio sobre él; en este sentido indica que podría ser apropiado reconocer la subvención en los resultados de los ejercicios que constituyen la vida útil del edificio.

Por lo que respecta a la presentación en los estados financieros se pueden reflejar deducidas del valor contable del activo o como partida de ingresos diferidos.

En el marco de las pymes, la NIIF que regula la presentación de sus estados financieros incorpora importantes mejoras respecto de la NIC 20 ya que elimina la opcionalidad y reconoce la subvención como pasivo únicamente en el caso en que sea condicionada y no se hayan cumplido las condiciones; en los otros casos son ingresos.

Transcribimos los puntos básicos de su registro:

«Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

(a) Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras y específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.

(b) Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.

(c) Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.»

3.2. NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA

La normativa contable española contenida en el PGC del año 2007 guarda una estrecha relación con los criterios fijados por la normativa internacional. No obstante, hay ciertas matizaciones en algunos aspectos que desarrollan. En primer lugar, excluye la posibilidad de considerar la subvención como menos importe del bien subvencionado. Por otro lado, incorpora figuras no contempladas en las normas internacionales, como es el caso de las donaciones, herencias, legados o condonaciones no estatales.

El mecanismo contable a seguir es el mismo que considera la norma internacional y lo hace extensible a todas las figuras que puedan presentar, sin limitarse únicamente a las subvenciones estatales.

De acuerdo con el plan contable, el momento en que se ha de realizar el reconocimiento de las subvenciones, donaciones y legados se produce cuando hay un acuerdo individualizado de concesión a favor de la empresa y se hayan cumplido las condiciones establecidas por la subvención, donación o legado.

Las subvenciones reintegrables tienen otro tratamiento contable propio, por las diferentes condiciones económicas. Concretamente, se registran como pasivos de la empresa hasta que adquieren la condición de no reintegrables. Cuando se cumplan las condiciones para ser considerada como no reintegrable se producirá la reubicación del correspondiente ingreso en el patrimonio dando de baja el pasivo contabilizado.

El PGC 2007 contempla que la imputación a resultados de la subvención o legado solo está condicionada por la finalidad de la financiación pero no por la forma que adopte, así pues tendrá el mismo régimen de imputación como ingreso, si se trata de una subvención, donación o legado monetario, en especie o que financie una deuda específica de un activo.

El criterio que sigue el plan, aunque no lo manifieste de una forma expresa, es el de imputar a resultados las subvenciones en el mismo ejercicio y en la misma proporción que se está imputando el coste del bien subvencionado. Así, la imputación a resultados se adaptará a las condiciones específicas de cada elemento objeto de subvención, concretamente en el momento de la baja del elemento en cuestión o bien su corrección valorativa o amortización, en el caso en que esta sea aplicable. Aunque, deben resaltarse dos aspectos:

- La subvención de los elementos de inmovilizado no depreciable se quedará en el patrimonio neto hasta que dichos elementos sean objeto de baja de inventario total o parcial, por venta o deterioro.
- En los casos en que un elemento subvencionado sea objeto de deterioro y esto comporte una imputación parcial a resultados de la subvención, no queda claro si debe realizarse algún registro, y qué hacer, en el supuesto de la reversión de este deterioro.

Cuando la subvención no vaya dirigida a un activo sino que su finalidad esté vinculada a la cancelación de un pasivo; entonces cuando se dé este caso se imputará como ingreso del ejercicio. Si la cancelación tiene por finalidad financiar la adquisición de un elemento de activo, la imputación se hará en función del elemento financiado.

Cuando el objeto sea asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación, se imputará como ingresos del ejercicio en que sea concedido. Si, en cambio, se trata de financiar gastos específicos se imputará como ingresos en el mismo ejercicio en se devenguen los gastos.

Por último, si no hay una finalidad específica, los importes monetarios se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconocen.

4. LAS SUBVENCIONES EN LA NIC 41

La NIC 41 se aplica a los activos biológicos, y no a los productos agrícolas, ya que a estos después de la cosecha se les aplica la norma que dispone la NIC 2, «Existencias».

Por lo que respecta a las subvenciones, son de aplicación las normas contenidas en la NIC 20, si bien en el campo agrario se contemplan situaciones especiales para las cuales se prevé un trata-

miento específico. Concretamente, en la NIC 41 las subvenciones oficiales se tratan de manera diferente según el tipo de valoración aplicada a los activos biológicos.

Esto conlleva que el tratamiento de las subvenciones difiera según si se utiliza el valor razonable o si se utiliza el precio de adquisición o coste de producción.

En el primer caso, es decir, si se valoran por el valor razonable menos costes estimados en el punto de venta, las subvenciones se reconocen como ingresos en la cuenta de resultados. Este criterio está en concordancia con el hecho de que los resultados que se derivan del reconocimiento inicial de un activo biológico según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta y los cambios sucesivos que pueda sufrir este valor diferencial deben imputarse a pérdidas y ganancias del ejercicio.

En el segundo caso, cuando se valoren por el coste menos depreciación acumulada y deterioro de valor, se aplicará la NIC 20, «Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas», con dos alternativas para su reconocimiento:

- Como ingreso diferido imputando la subvención a resultados a lo largo de la vida del activo.
- Restando la subvención del valor del activo, que supondría una dotación a la amortización inferior en cada ejercicio. En este caso, como ya se ha dicho antes, se produce una compensación entre el valor del activo subvencionado y la propia subvención.

Por lo que respecta a su reconocimiento, en una subvención oficial incondicional, este se produce cuando se convierte en exigible, es decir, cuando la empresa ha sido notificada del derecho a la percepción de la misma. Y en una subvención oficial condicionada, cuando se cumplan las condiciones ligadas a la subvención.

Las subvenciones condicionadas contemplan diferentes posibilidades:

- Cumplimiento final de las condiciones fijadas en la concesión. En este momento la subvención adquiere el carácter de irreversible y pasa a ser contabilizada como tal.
- Incumplimiento de las condiciones. La subvención no adquiere el carácter de definitiva y comporta la reversión de los importes recibidos, los cuales habían estado contabilizados como pasivo condicionado y ahora pasan a tener el carácter de exigible inmediato.
- Subvenciones retenidas. Como ya se ha explicado anteriormente, es una modalidad de subvención condicionada, según la cual el importe concedido pasa a ser exigible de forma escalonada en la medida en que se van cumpliendo las condiciones establecidas. En el caso particular de la agricultura, la subvención puede ser concedida a condición de que se realice una actividad concreta durante un determinado tiempo. A medida que el tiempo transcurre, se va haciendo exigible la ayuda concedida y esta se va reconociendo en la cuenta de resultados.

El cuadro 1 detalla la normativa internacional aplicable a las subvenciones oficiales según la NIC 41:

Tabla 1. Normativa contable internacional en las subvenciones oficiales NIC 41

Activo biológico a valor razonable
Se aplica la NIC 41 y se refleja en los ingresos del ejercicio:
a) Si la subvención es incondicional: cuando se conviertan en exigibles. b) Si la subvención está condicionada: cuando se cumplan las condiciones, o bien en proporción al cumplimiento en el tiempo.
Activo biológico a precio de coste
Se aplica la NIC 20 con dos alternativas:
a) Reduciendo el valor del activo. b) Como ingreso diferido.

Por lo que respecta a la información a revelar en las notas adicionales, de las subvenciones oficiales relacionadas con la actividad agrícola, según la NIC 41 se debe detallar:

1. La naturaleza y alcance de las subvenciones.
2. Las condiciones no cumplidas y otras contingencias.
3. Las reducciones significativas esperadas en el importe de la subvención.

5. IMPLICACIONES EN EL SECTOR AGROALIMENTARIO

Para completar nuestro trabajo, hemos analizado el seguimiento de la NIC 41 por parte de los grupos de empresas españoles que cotizan y consolidan de acuerdo con la normativa internacional, en cumplimiento de la normativa europea, que así establece su aplicación para los ejercicios 2005 y posteriores. Concretamente, del sector «Alimentación y bebidas» de la bolsa de Madrid, hemos realizado un análisis de los contenidos de los estados financieros, de los ejercicios 2011 y 2012, para constatar el grado de seguimiento de la norma y cómo se ven afectados los contenidos de los documentos contables, según sigan o no la normativa internacional, poniendo especial atención en la información referida a las subvenciones.

Las empresas objeto de estudio se presentan en el cuadro número 2. En él constan las empresas que valoran sus activos biológicos y productos agrícolas a valor razonable y los grupos que lo hacen siguiendo el precio del coste.

Tabla 2. Empresas del sector «Alimentación y bebidas» de la bolsa de Madrid

Denominación del grupo	Criterio de valoración utilizado
Campofrío Group, SA	Valor razonable
Deoleo, SA	Valor razonable
Agrofuse-Mediterranean Agricultural Group, SA	Coste histórico
Barón de Ley, SA	Coste histórico
Bodegas Riojanas	Coste histórico
Compañía Vinícola del Norte de España	Coste histórico
Grupo Modelo SAB de CV	Coste histórico
Dia-distribuidora Int. de Aliment., SA	Coste histórico
Ebro Foods, SA	Coste histórico
Pescanova, SA	Valor razonable
Natra, SA	Coste histórico
Viscofan, SA	Coste histórico

Este criterio es básico para determinar con posterioridad la contabilización de la subvención en el caso de que se haya recibido por estos activos.

Podemos ver que en la mayoría de los grupos se sigue utilizando el coste histórico para valorar los activos biológicos y los productos agrícolas. La justificación para optar por este criterio es la dificultad de obtener de una forma precisa el valor razonable, ya que en este sector no hay mercados activos fiables que lo permitan.

Respecto al detalle de la información que se requiere en los estados financieros cuando se valora o no a valor razonable, solo el Grupo Agrofuse, tal como muestra el cuadro anterior, valora a coste histórico, pero estima el intervalo en el cual quedaría comprendido el valor razonable, admitiendo que aumentaría el valor patrimonial de la empresa. Esto nos ha permitido realizar un estudio previo (ARIMANY, FARRERAS, RABASEDA, 2013) respecto a las variaciones del patrimonio neto que experimenta la empresa en diversos escenarios de valoración.

Analizaremos las cuentas anuales de cada uno de los diferentes grupos, para conocer cuál ha sido la partida donde se ha registrado este tipo de operaciones. Los resultados obtenidos son los que figuran a continuación:

Tabla 3. **Presentación de las subvenciones de activo (o de capital) en los diferentes estados contables**

Grupo	Balance de situación	Cuenta de pérdidas y ganancias
Campofrío	Pasivo no corriente	Otros ingresos
Deoleo	Pasivo no corriente	Otros ingresos
Agrofuse	Activo negativo	Subvenciones de explotación
Barón de Ley	Pasivo no corriente	Otros ingresos
Bodegas Riojanas	Pasivo no corriente	Subvenciones de capital traspasadas a resultado
Compañía Vinícola del Norte de España	Pasivo no corriente	Subvenciones de capital traspasadas a resultado
Ebro Foods, SA	Pasivo no corriente	Otros ingresos operativos
Natra, SA	Pasivo no corriente	Otros ingresos de explotación
Viscofan, SA	Pasivo no corriente	Otros ingresos

En este cuadro no se incluyen los grupos Model SAB de CV, por no disponer de sus cuentas anuales, Pescanova, SA, por disponer solo de las cuentas anuales de ejercicio 2011, pero no las de 2012, y Dia-distribuidora Int. de Aliment., SA, por no haber sido beneficiaria de subvenciones.

Para el resto de grupos, en los que sí se ha podido acceder a sus cuentas anuales, respecto a las subvenciones, la información obtenida es la siguiente:

- *Campofrío* indica en su memoria que el reconocimiento de la subvención se realiza a valor razonable, en el momento en que exista la seguridad de que esta se recibirá y se cumplirán todas las condiciones establecidas para obtenerla.

La cuenta utilizada para las subvenciones de activo es «Ingresos diferidos» y el traspaso a resultados se realiza en función de la vida útil esperada del activo subvencionado.

- *Deoleo* sigue los mismos criterios que *Campofrío*, pero realiza una diferenciación entre subvenciones de capital no reintegrables y de carácter reintegrable. Mientras las primeras se van imputando a resultados de forma periódica, las otras se mantienen siempre como pasivo del grupo.
- *Agrofuse* presenta como principal diferencia respecto a los anteriores grupos la contabilización de la subvención de capital como un componente negativo del valor del elemento que está financiando. Esta no es una opción seguida por ningún otro grupo de la muestra y tiene efectos en el posterior análisis de sus cuentas anuales, al provocar una variación en las ratios importantes que se utilizan de forma generalizada, como son la de rotación de activo o el de endeudamiento, aunque el importe redu-

cido de estas no ocasiona cambios importantes para la imagen del grupo. Pero en caso contrario, el efecto que esta opción podría tener sí debería tenerse en cuenta.

- *Barón de Ley* no presenta ningún cambio sustancial ni en reconocimiento, ni en valoración o cuentas utilizadas respecto a lo que nos marca la NIC 20.
- *Bodegas Riojanas* presenta las mismas circunstancias que la empresa estudiada anteriormente.
- *Compañía Vinícola del Norte de España, SA y sociedades dependientes* hace constar en la memoria la opción del valor razonable como criterio de valoración siempre que «haya seguridad razonable de que la subvención se cobrará y el grupo cumplirá todas las condiciones establecidas».

También indica que las subvenciones contabilizadas como ingresos diferidos corresponden a las de carácter no reintegrable y que se utilizan para realizar mejoras tecnológicas y adquisición de maquinaria, pero no están ligadas a activos biológicos.

- *Ebro Foods* sigue las normas marcadas por la NIC 20. El aspecto más relevante es la divergencia en la cuenta donde contabiliza las subvenciones tanto de capital como de explotación en la cuenta de resultados consolidada. Para reflejar las dos cantidades, utiliza la cuenta «Otros ingresos operativos», donde consta además de estos conceptos los ingresos por derechos de CO₂, otros ingresos de gestión corriente, beneficio por venta de inmovilizado e ingresos de reversión de provisiones de inmovilizado, entre otros. Esta agrupación entendemos que no es correcta, porque dificulta la lectura e interpretación de las cuentas anuales, aunque se detalle en la memoria consolidada.
- *Natra SA y dependientes* utiliza el concepto «Otros ingresos» para refleja la imputación de subvenciones oficiales a resultado, al mismo tiempo que detalla para cada tipo de inmovilizado los traspasos de subvenciones a resultado en la memoria.
- Por último, Grupo *Viscofan* utiliza el concepto de subvención pero considerándolo pasivo no corriente. Respecto al criterio de valoración dejan explícito en la memoria que «las subvenciones en forma de transferencia de un activo no monetario se reconocen por el valor razonable del mismo».

Aparecen también en este grupo las subvenciones de tipos de interés, donde constan las ayudas implícitas en forma de aplicación de tipo de interés por debajo del valor de mercado que ya incorporan los pasivos financieros, las cuales en el momento inicial se reconocen por su valor razonable. La diferencia entre este valor y el importe recibido se registra como una subvención oficial.

6. CONCLUSIONES

Una vez terminado el desarrollo del presente trabajo, presentamos las conclusiones, destacando los aspectos más remarcables que se han ido trabajando:

1. La normativa internacional distingue entre subvenciones y ayudas gubernamentales. El hecho diferenciador es la existencia o no de transferencia de recursos. Por este motivo, deja el tratamiento de las ayudas gubernamentales fuera del ámbito de las subvenciones.
2. La opción de imputar las subvenciones como menor importe de los gastos o elementos de que son objeto constituye una vulneración del principio generalmente aceptado de no compensación, debido a que la información elaborada no muestra las subvenciones recibidas y reduce el valor del elemento afectado.
3. En el caso de imputación fragmentada a resultado de la subvención de capital recibida, el criterio adoptado sigue la misma forma de imputación que el elemento subvencionado.
4. No obstante, la normativa internacional no sigue este criterio en el caso de subvenciones que afecten a elementos de activo con vida útil de duración indefinida. En este caso, la normativa citada establece que la imputación se hará a lo largo de los «periodos que soporten los gastos necesarios».
5. La normativa internacional recoge la percepción de las subvenciones de capital dentro de la partida de ingresos diferidos, indicando que no forman parte del neto patrimonial de la empresa. Esta disposición comporta su inclusión dentro del pasivo, pero no encaja con los caracteres definitorios de esta magnitud que le da el marco conceptual y no queda claro que en este caso sea aplicable la prevalencia de la norma.
6. El PGC español no tiene previsto cuál ha de ser el tratamiento a seguir para las subvenciones en el caso de reversión de depreciaciones anteriores del elemento de activo afectado.
7. Independientemente de lo que establece la normativa general de subvenciones, en el caso específico de las que afectan a los activos biológicos valorados según el valor razonable, la imputación se realiza directamente a la cuenta de resultados, en concordancia con el hecho de que también se recogen en ella los resultados derivados del reconocimiento de un activo biológico según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta y los cambios sucesivos que puedan darse.
8. Del estudio de las cuentas anuales de los grupos del sector agrario que cotizan en un mercado secundario, resulta que la mayoría valora sus activos según el coste histórico mientras que una minoría utiliza el valor razonable, la justificación en la mayoría de los casos es la falta de un mercado activo que sea fiable.
9. De los 12 grupos cotizados que integran el sector, solo se han registrado subvenciones en 9 grupos. De ellos, respecto a la imputación de las subvenciones en el balance, 8 las incorporan como componente de pasivo no corriente y 1 como menor coste en el activo afectado. Y por lo que respecta a la imputación periódica a la cuenta de resultados, la partida utilizada es «Otros ingresos» en 4 grupos, «Otros ingresos de explotación» en 2 y «Subvenciones de capital traspasadas a resultados» en los 2 restantes.

Esta opción contrasta de forma evidente con las propuesta de la normativa española donde las subvenciones aparecen en el modelo que proponen las normas de consolidación dentro del patrimonio neto, incrementando por tanto la solvencia a largo plazo del grupo.

Bibliografía

ACEVEDO, M. L. [2010]: «Havia un modelo contable de información financiera ambiental anta el cambio climàtic. Primera parte». Capítulo 14 en el libro: *Aspectos particulars de Gestió Ambiental-Las empresas y sos informes (èmfasis en la Cuenca Río Matança-Riachuelo)*, Documento de Trabajo de Contabilidad Social, año 2, n.º 2, Editorial Centro de Investigación de Contabilidad Social. FCE-UBA, Bs. As. Argentina.

AMAT, O. [2003]: *Comprendre les Normes Internacionals de Comptabilitat*, Edicions Gestió 2000, Barcelona, págs. 117-124.

ARIMANY, N.; FARRERAS, M. A. y RABASEDA, J. [2013]: «Alejados de la NIC 41: ¿Es correcta la valoración del patrimonio neto de las empresas agrarias?», *Revista Economía Agraria y Recursos Naturales*, vol. 13 (1), págs. 27-50.

CARBALLO, M. A. [2010]: «Activos intangibles: el tratamiento contable de los permisos de emisión y proyecto MDL», *Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social*, FCE-UBA Buenos Aires.

FERRER, A. [2012]: «NIC 20. Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales», *Actualidad Empresarial*, n.º 267.

GARCÍA, M. [2006]: «Ejercicio NIC 20. Subvenciones y ayudas oficiales» en el libro *NIC/NIIF Ejercicios resueltos comentados*, Ediciones Gestión 2000, págs. 90-95.

MARTÍNEZ, J. [2009]: *El efecto impositivo de las subvenciones, donaciones y legados recibidos en el nuevo Plan general contable*, Publicación interna, Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia.

ROJO RAMÍREZ, A. [2004]: «La NIC 20: Contabilización e información a revelar sobre subvenciones oficiales», *Partida doble*, núm. 158.

RONDI, G. R. y CASAL, C. [2012]: «Tratamiento contable de las subvenciones», *XXXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Universidad Nacional de Tucumán.

Textos normativos internacionales:

- NIC 18. Activos intangibles IASB (2004).
- NIC 20. Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar respecto a las ayudas públicas IASB (1984).
- NIC 41. Agricultura IASB (2003).
- SIC 10. Ayudas oficiales – sin relación específica con actividades de explotación (1998).

Textos normativos nacionales:

- Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones.
- Real Decreto 1514/2007, Plan General de Contabilidad.

NIA-ES 500. EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Jorge Alonso Senent

Profesor de la UDIMA y del CEF

Auditor de Cuentas

EXTRACTO

La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en España implica la instauración de un marco normativo internacional de calidad y supone un punto de inflexión en la regulación de la profesión de auditoría en nuestro país. En este artículo he realizado una aproximación a los aspectos de la NIA 500, la cual requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría «suficiente» y «apropiada» en orden a emitir conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría y ofrece guías muy útiles para la realización de la práctica auditora.

Palabras claves: auditoría, responsabilidad del auditor, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Técnicas de Auditoría y evidencia.

ISA 500. AUDIT EVIDENCE

ABSTRACT

The adoption of the International Standards on Auditing in Spain involves the establishment of an international framework for quality, and supposes a turning point in the auditing profession regulation in our country. In this paper, I have made an approach to the different aspects of ISA 500. It requests the auditor to obtain «sufficient» and «appropriate» audit evidence in order to draw reasonable conclusions on which to base the audit opinion, and provides useful guidelines regarding the audit practice.

Keywords: audit, auditor's responsibilities, International Standards on Auditing, Spanish Auditing Standards and evidence.

Sumario

1. Introducción
2. Objetivo, alcance, definiciones y contenido
 - 2.1. Fuentes de evidencia de auditoría
 - 2.2. Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría
 - 2.3. Características que deben tener las evidencias de auditoría
 - 2.4. Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría
 - 2.5. Suficiencia y adecuación de las evidencias de auditoría
3. Ejemplo de enfoque de aplicación de la NIA-ES 500

1. INTRODUCCIÓN

De manera sintética, el objetivo de una auditoría de cuentas es emitir una opinión técnica profesional (favorable, desfavorable, denegada o con salvedades), que pueda tener efectos frente a terceros, sobre si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa. Para que un auditor pueda cumplir con este objetivo, debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría en los que basar su opinión. Es precisamente esta premisa la que fundamenta el marco general de la **NIA 500**, que de manera más formal y amplia podríamos sintetizar en que **«explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adecuados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión»**.

2. OBJETIVO, ALCANCE, DEFINICIONES Y CONTENIDO

La NIA 500 fue adaptada para su empleo en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, y es de obligatoria aplicación para las auditorías de cuentas anuales de ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014 y, en todo caso, a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a que se refieran los estados financieros objeto del trabajo. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200 («Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría»). De igual modo, para disponer de una visión completa sobre los requerimientos respecto a la evidencia de auditoría, es necesario leer todas las NIA de la serie 500.

Para la NIA 500 **la evidencia de auditoría es «la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información»**.

La NIA 500 es aplicable a toda evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría, por lo que está relacionada, en alcance, con otras NIA que tratan:

- De aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno»).

- De la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570, «Empresa en funcionamiento»).
- De procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 505, «Confirmaciones externas»).
- De la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 330, «Respuestas del auditor a los riesgos valorados»).

El auditor debe evaluar la evidencia con base en los siguientes cuatro parámetros:

1. **Cuáles son los procedimientos de auditoría** que se van a implementar.
2. Las **partidas específicas a analizar**.
3. El **tamaño de las muestras** a seleccionar de aquellas partidas que se vayan a probar mediante muestreo.
4. **Cuándo se han de realizar los procedimientos** de auditoría que se hayan determinado previamente.

2.1. FUENTES DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual.

La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores.

2.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Las NIA 315 y 330 requieren la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor la cual se obtiene mediante la aplicación de:

- **Procedimientos de valoración del riesgo.**
- Procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
 - **Pruebas de controles**, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y
 - **Procedimientos sustantivos**, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

En términos generales, los procedimientos de auditoría que se están empleando en la actualidad en España en los trabajos de auditoría cubren las anteriores necesidades, por lo que, en ese sentido y a juicio del autor de este artículo, nada nuevo aporta la NIA 500, si bien, lo que sí hace es dar mayor amplitud al alcance y espíritu de las pruebas, al no enfocarlas como tradicionalmente veníamos haciendo a la prueba mayoritariamente de saldos. Por ejemplo, en el caso de las confirmaciones de saldos de clientes, puede no ser suficiente, como evidencia bajo el prisma de la NIA 500 la mera confirmación del saldo por escrito por parte del cliente, sino también la confirmación de los términos de los acuerdos comerciales mantenidos y de si se ha producido, o se prevé que se produzca, una modificación en el acuerdo y, de ser así, los datos al respecto.

De manera más detallada, según la NIA 500 los procedimientos de auditoría genéricos válidos para obtener evidencia de auditoría son los siguientes:

1. **Inspección.** La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo.
2. **Observación.** La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicado por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control.
3. **Confirmación externa.** Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio.
4. **Recálculo.** El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.
5. **Reejecución.** La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.
6. **Procedimientos analíticos.** Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que

razonablemente quepa suponer que existen entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.

7. **Indagación.** La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación. En cualquier caso, la indagación por sí misma, no proporciona evidencia de auditoría suficiente, debe combinarse con otros procedimientos.

2.3. CARACTERÍSTICAS QUE DEBEN TENER LAS EVIDENCIAS DE AUDITORÍA

Según la NIA 500 son las siguientes:

1. **Relevancia.** La **relevancia** se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.
2. **Fiabilidad.** La **fiabilidad de la información** que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluidos, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad.

En relación con la fiabilidad podemos, de manera genérica, resumir que, para evaluar su fiabilidad:

- Si la información a utilizar se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección (interno o externo), hay que:
 - Evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto.
 - Obtener conocimiento del trabajo de dicho experto.
 - Evaluar la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.
- Si se utiliza información generada por la entidad, hay que:
 - Obtener evidencia de su exactitud e integridad.
 - Evaluarla para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor.

2.4. SELECCIÓN DE LOS ELEMENTOS SOBRE LOS QUE SE REALIZARÁN PRUEBAS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Según la NIA 500 los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

1. La selección de todos los elementos (examen del 100 %).

El examen del 100 % es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100 % puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- La población está formada por un número reducido de elementos de gran valor.
- Existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100 %.

2. La selección de elementos específicos.

Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- Elementos clave o de valor elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que

son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.

- Todos los elementos por encima de un determinado importe. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- Elementos para obtener información. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

3. El muestreo de auditoría.

Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530.

2.5.SUFICIENCIA Y ADECUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA

La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de esta. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante, generalmente la principal, de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. Por otro lado, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede (depende de las circunstancias) aumentar la seguridad respecto a una evidencia de auditoría que se genera internamente.

La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La **suficiencia** es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

La **adecuación** es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, **es una cuestión de juicio profesional.**

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con estas. La **NIA 230 «Documentación de auditoría»** incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa.

3. EJEMPLO DE ENFOQUE DE APLICACIÓN DE LA NIA-ES 500

Si bien la NIA-ES 500 es más un marco de referencia que una norma con aplicación específica, paso a desarrollar un pequeño ejemplo a fin de clarificar cómo afecta sobre el enfoque tradicional de auditoría.

Supongamos que estamos auditando el cierre del ejercicio 2014 de la empresa RSF, SA, que se dedica a la compra de maíz en bruto para someterlo a procesos de tostado y aromatizado, vendiendo posteriormente ese producto procesado a granel a clientes que son vendedores finalistas del mismo a detalle, con sus propias marcas. A cierre del ejercicio, la cartera de clientes es de 122 y, aproximadamente, el 76% de las ventas se realiza a ocho principales clientes, uno de los cuales se consiguió durante el ejercicio 2014. Por otro lado, las ventas, según nos indica la Direc-

ción de la compañía, con base en informes internos, han crecido en el ejercicio 2014 un 13 % gracias a la internacionalización de sus ventas, pasando a tener una cartera de clientes extranjeros del 32 % del total de sus clientes, cuando, a cierre del ejercicio 2013, únicamente suponían el 11 %.

Bajo esas premisas y dado que los procedimientos para obtener evidencia se modifican al estar basados de manera principal en la valoración del riesgo, tenemos en este caso, entre otros aspectos, que:

1. Circularizar a los clientes, mediante un muestreo estadístico significativo, para confirmar, no solo los saldos, sino también para obtener precisiones en relación con las condiciones de acuerdos o contratos. En este caso, es importante que el auditor se satisfaga de estos aspectos en los clientes en los que se concentran las ventas, así como en los nuevos clientes internacionales a fin de cubrir el riesgo de posibles aspectos contractuales no recogidos correctamente en las cuentas de la compañía: acuerdos de *rappel*, divisas y/o tipos de cambio establecidos, penalizaciones por incumplimiento que pudieran dar origen a provisiones, etc.
2. Mantener el control sobre la determinación de la información a confirmar con base en el punto anterior, la selección de los clientes, el diseño de la solicitud, el envío y la recepción.
3. Verificar, también con base en ese alcance amplio de la circularización, la corrección en las condiciones aplicadas en precios de venta, vencimientos de cobro, etc.
4. Comprobar que el incremento de ventas no es artificial. Realizar prueba de corte de ventas de cierre de ejercicio y de devoluciones y/o abonos posteriores al cierre de mercancía, para verificar de manera adecuada, según el alcance de la NIA-ES 500, la evidencia facilitada directamente por la Dirección.
5. De igual modo, verificar la correcta clasificación de las cuentas de dudoso cobro y las dotaciones de deterioro de créditos.
6. Verificar el adecuado control interno del área.
7. Cruzar las evidencias y pruebas realizadas sobre ellas en esta área sobre aquellas otras que mantengan relación con la misma: impuestos, tesorería, etc.

Obviamente el programa de trabajo del área de cuentas a cobrar debe incluir más pruebas, pero las anteriores están muy relacionadas con el enfoque de la NIA-ES 500 respecto a ir más allá de lo que estamos acostumbrados en el alcance de una circularización a clientes. Quizás no sea un cambio drástico, pero sí, en cierto modo, de enfoque.

NIA-ES501.EVIDENCIADEAUDITORÍA-CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

Jorge Alonso Senent

*Profesor de la UDIMA y del CEF
Auditor de Cuentas*

EXTRACTO

La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en España implica la instauración de un marco normativo internacional de calidad y supone un punto de inflexión en la regulación de la profesión de auditoría en nuestro país. En este artículo he realizado una aproximación a los aspectos de la NIA 501, la cual establece consideraciones adicionales a las establecidas en la NIA 500 (Evidencia de auditoría), para ayudar al auditor a obtener evidencias respecto a ciertos aspectos específicos de los estados financieros reseñados a continuación:

1. La realidad y el estado de las existencias.
2. Litigios y reclamaciones.
3. Información segmentada.

Palabras claves: auditoría, responsabilidad del auditor, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Técnicas de Auditoría, evidencia, existencias, litigios y reclamaciones e información segmentada.

ISA 501.AUDITEVIDENCE-SPECIFICCONSIDERATIONSFOR CERTAIN AREAS

ABSTRACT

The adoption of the International Standards on Auditing in Spain involve the establishment of an international framework for quality, and suppose a turning point in the auditing profession regulation in our country. In this paper, I have made an approach to the different aspects of ISA 501 (Additional Considerations for Specific Items) which sets out guidance additional to the ones in ISA 500 (Audit Evidence) to help auditor to obtain audit evidence with respect to the below certain specific financial statement account balances and disclosures:

1. Physical inventory counting and accuracy.
2. Litigation and claims.
3. Segment information.

Keywords: audit, auditor's responsibilities, International Standards on Auditing, Spanish Auditing Standards, evidence, stocks, litigation and claims and segment information.

Sumario

- I. Introducción
- II. Objetivo, alcance, definiciones y contenido
- III. Ejemplo de enfoque de aplicación de la NIA-ES 501

I. INTRODUCCIÓN

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con la NIA 330, la NIA 500 (ya tratada en el artículo anterior) y otras NIA aplicables, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.

II. OBJETIVO, ALCANCE, DEFINICIONES Y CONTENIDO

De manera específica la NIA 501 indica que el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones:

1. La realidad y el estado de las existencias.
2. La totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad.
3. La presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

De esta manera, la NIA aborda cada uno de los puntos anteriores de manera específica. Así, respecto a:

Existencias:

Si las existencias son materiales para los estados financieros, hay que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:

- Presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de:
 - Evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección.
 - Observar la aplicación de los procedimientos de recuento.

- Inspeccionar las existencias.
- Realizar pruebas de recuento.
- Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias, con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.
- Si están custodiadas y controladas por un tercero, solicitar confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias y/o inspecciona las existencias o aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente, aplicar procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.

Litigios y reclamaciones:

Hay que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluyendo:

- Indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos.
- Revisión de las actas de reuniones del consejo de administración y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos.
- Revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Si identificamos un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones, solicitar una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad por medio de una carta de indagación («carta de abogados») preparada por la dirección y enviada por nosotros, en la que se solicite que se comuniquen directamente con nosotros. Expresaremos una opinión modificada en el informe de auditoría, si:

- La dirección no nos da permiso para comunicarnos o reunirnos con los asesores jurídicos externos o si estos rehúsan responder adecuadamente a la carta de abogados o se les prohíbe que lo hagan.
- No se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

En cuanto a las **manifestaciones escritas**, habrá que solicitar a la dirección y, cuando proceda, al órgano de administración, manifestaciones escritas de que nos han revelado y se han con-

tabilizado y desglosado, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos, cuyos efectos deban considerarse para la preparación de las cuentas anuales.

Información por segmentos:

Hay que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y desglose de la información por segmentos mediante:

- El entendimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos y evaluar si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable y, en su caso, comprobar la aplicación de dichos métodos.
- La aplicación de procedimientos analíticos u otros procedimientos adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

III. EJEMPLO DE ENFOQUE DE APLICACIÓN DE LA NIA-ES 501

Por ejemplo, **en relación con las existencias**, como he indicado anteriormente, esta NIA hace énfasis en que el auditor obtenga evidencia adecuada y suficiente sobre su realidad y estado. La propia NIA indica, en su apartado correspondiente a guías de aplicación, algunos aspectos a considerar para lograr este objetivo que, entre otros, son, literalmente:

- La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.
- Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la dirección relativos a los recuentos físicos de existencias realizados facilita al auditor la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de determinar si los registros de existencias finales de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales de los recuentos de existencias.
- Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, la eficacia del diseño, de la implementación y del mantenimiento

de los controles sobre las variaciones de existencias determina si es adecuada, a efectos de la auditoría, la realización del recuento físico de existencias en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia.

Como se puede apreciar, la NIA no establece prácticas, en este sentido, dentro del área de existencias, divergentes a las que ya se vienen empleando por parte de los profesionales de la auditoría española.

Podemos ahondar más en el enfoque de la NIA referente a la verificación de la realidad y estado de las existencias, observando el recuento de existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente nuestra visita como auditores; y utilizando técnicas de auditoría informatizadas para comprobar con más detalle la compilación de los recuentos físicos, por ejemplo, con sistemas de muestreo por número de serie de artículo, a fin de realizar pruebas sobre la posibilidad de que se haya omitido o duplicado un artículo.

Obviamente la respuesta a los requerimientos de la NIA en lo tocante a existencias se sustenta en la realización de un adecuado programa de auditoría de existencias. Podemos proponer los siguientes puntos, de mínimos, que hay que contemplar en él para cubrir estos requerimientos:

- Obtener todos los listados de inventario físico, independientemente de que realicemos visita a todos los almacenes/ubicaciones donde se encuentren las existencias.
- Evaluar los listados e instrucciones de recuento, incluyendo los equipos de recuento del personal del cliente.
- Establecer los principales almacenes/ubicaciones en donde realizar el inventario.
- Realizar un recuento físico y contrastarlo con el listado de inventario.
- Seleccionar una muestra de listado y verificarla mediante recuento físico.
- Seleccionar una muestra del recuento del cliente y realizar, de forma independiente, el recuento físico.
- Hacer prueba de control de obsolescencia.
- Conseguir detalles de existencias depositadas en poder de terceros, preferiblemente de forma directa por parte de esos terceros.
- Verificar los cálculos y sumas del inventario y su adecuado reflejo en los registros contables.
- Verificar el sistema de control interno de la compañía en el área de existencias, con especial énfasis en los aspectos relativos a la realización de inventarios, tanto permanentes como puntuales.