

- El resultado financiero en el IS. Dividendos y plusvalías de cartera. Rentas exentas y no exentas (I). *Eduardo Sanz Gadea*
- Ley 27/2014: modificaciones introducidas en el IS (segunda parte). *Joaquín Blasco Merino*
- El IVA en las actividades delictivas y en la prostitución. *Alberto Mosquera Mouriño*
- Los créditos incobrables a los efectos del IVA. *Enrique de Miguel Canuto*
- Efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada. *María Coronado Sierra*
- La consolidación del doble tiro frente a la no interrupción de la prescripción. *Juan Ignacio Gorospe Oviedo*
- Caso práctico IS 2015. *Antonio Cancha Huerta*
- Eliminaciones e incorporaciones de resultados internos en el régimen de consolidación fiscal (segunda parte). *Estefanía López Llopis*
- NIA-ES 505. Confirmaciones externas. *Jorge Alonso Senent*
- NIA-ES 510. Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura. *Ana Martí Corral*
- Caso práctico de Técnicos de Hacienda. *Ana Luna García, Javier Romano, Anna Ayats y Edesio Ureña*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Marzo 2015 – Número 384

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

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

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

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

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

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

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

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

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

José Félix Gálvez Merino (*Socio de PricewaterhouseCoopers*)

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

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

Begoña Giner Inchausti (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá*)

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

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

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

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

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

Fernando Ruiz Ruiz (*Presidente de Deloitte*)

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



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

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

- 25/2015** El resultado financiero en el Impuesto sobre Sociedades. Dividendos y plusvalías de cartera. Rentas exentas y no exentas (I)
The financial result for Corporate Income Tax purposes. Dividends and capital gains arising from the sale of shares. Exempt and non-exempt revenues (I) 5
(Eduardo Sanz Gadea)
- 26/2015** Modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en el Impuesto sobre Sociedades (*segunda parte*)
Amended by Law 27/2014, of 27 november, in the Income Tax (second part) .. 45
(Joaquín Blasco Merino)
- 27/2015** La sujeción al IVA de las actividades delictivas y de los negocios anómalos. Aplicación del impuesto a la prostitución de terceras personas
The VAT taxation of criminal activities and anomalous businesses. Application of the Tax to the prostitution of third parties..... 87
(Alberto Mosquera Mouriño)
- 28/2015** Los créditos considerados incobrables a los efectos del IVA
Bad credit for VAT purposes..... 119
(Enrique de Miguel Canuto)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 29/2015** Los efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art. 140.1 LGT) (Análisis de la STS de 22 de septiembre de 2014, rec. núm. 4336/2012) 147
(María Coronado Sierra)
- 30/2015** La consolidación del doble tiro: anulada una liquidación tributaria por razones de fondo o sustantivas cabe liquidar de nuevo si la obligación no ha prescrito (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013)..... 157
(Juan Ignacio Gorospe Oviedo)

CASO PRÁCTICO

31/2015 Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 2015 (caso práctico) (Antonio Cancha Huerta)	169
---	-----

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

32/2015 La determinación de la base imponible consolidada en el régimen especial de consolidación fiscal: eliminaciones e incorporaciones de resultados internos (<i>segunda parte</i>) <i>The determination of the consolidated tax base in the special regime of tax consolidation: eliminations and incorporations of internal results (second part)</i> .. (Estefanía López Llopis)	171
--	-----

COMENTARIOS NIA

33/2015 NIA-ES 505. Confirmaciones externas <i>ISA 505. External confirmations</i> (Jorge Alonso Senent)	203
34/2015 NIA-ES 510. Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura <i>ISA 510. Initial audit engagements-Opening balances</i> (Ana Martí Corral)	205

CASO PRÁCTICO

35/2015 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda (Ana Luna García González, Javier Romano Aparicio, Anna Ayats Vilanova y Edesio Ureña Albacete)	207
---	-----

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.

EL RESULTADO FINANCIERO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. DIVIDENDOS Y PLUSVALÍAS DE CARTERA. RENTAS EXENTAS Y NO EXENTAS (I)

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

EXTRACTO

Aun cuando desde la perspectiva cuantitativa las partidas que intervienen en la determinación del resultado de explotación, y el propio resultado de explotación, son, por regla general, incomparablemente mayores, en términos relativos, que las partidas concernientes al resultado financiero, y el propio resultado financiero, es lo cierto que las normas del Impuesto sobre Sociedades relativas al resultado financiero son más abundantes y enjundiosas. Más aún, si se contempla la acción de las organizaciones internacionales en relación con la imposición del beneficio de las empresas, se observará que la materia del resultado financiero, unida a la relativa a los precios de transferencia, prácticamente agota dicha acción. Y más todavía, si se repasa la jurisprudencia de nuestros tribunales, se constatará que los conflictos más frecuentes y espinosos están afincados en el resultado financiero, pudiendo hacerse una reflexión similar respecto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. ¿Es lógica o patológica esta realidad?

Con la presente colaboración se inicia el camino para responder a esa pregunta. En la misma se aborda el tratamiento de dos partidas que integran el resultado financiero, a saber, los ingresos financieros derivados de instrumentos de patrimonio y los resultados extraordinarios inherentes a la transmisión de los mismos. La extensión con la que la Ley 27/2014 trata esta materia aconseja dividir su exposición en varios capítulos. En el primero, que el lector tiene entre sus manos, tras una breve alusión a aspectos de política fiscal, se examinan, exclusivamente, las rentas que pueden acogerse a la exención del artículo 21 de la LIS y aquellas otras que no pueden hacerlo.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, resultado financiero, dividendos y plusvalías de cartera y rentas exentas y no exentas.

THE FINANCIAL RESULT FOR CORPORATE INCOME TAX PURPOSES. DIVIDENDS AND CAPITAL GAINS ARISING FROM THE SALE OF SHARES. EXEMPT AND NON-EXEMPT REVENUES (I)

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

Even though, when from a quantitative perspective, the items included in the operative income and the operative result, are greater, in relative terms, compared to the items deemed to be financial income, and the financial result itself, the truth is that regulations on the latter are more substantial from a Corporate Income Tax perspective.

Moreover, if we consider the performance of international organizations with respect to the taxation of companies' profits, it will be noted that regulations of financial results as well as transfer pricing, almost exhaust the referred actions.

And what is more, if we review our Courts' precedent rulings, we will determine that the most recurrent and thorny issues concern the financial result; in this sense, the same consideration may be made in regard to the European Court of Justice. Is this reality logic or pathologic?

With the present collaboration, we start the path to answer to this question. In it, it is addressed the treatment of two items comprised in the financial result, i.e. revenues derived from equity instruments and extraordinary results from the alienation thereof.

Provided the great extension with which Law 27/2014 deals with this subject, it is advised to break down its study in various chapters. In the first one, that the reader now holds, we examine exclusively the revenues which may opt for the exemption regulated in Article 21 Corporate Income Tax Act, and those which are not entitled to do so.

Keywords: Corporate Income Tax Law, Law 27/2014, financial result, dividends and capitals gains from the sale of shares and exempt and non-exempt revenues.

Sumario

1. Política fiscal en la eliminación de la doble imposición económica
 - 1.1. Métodos de eliminación de la doble imposición económica
 - 1.2. Breve historia de la eliminación de la doble imposición económica en el Impuesto sobre Sociedades
 - 1.3. Los rasgos novedosos de la Ley 27/2014
 - 1.4. Riesgos y venturas del método de exención
2. La eliminación de la doble imposición económica por el método de exención
 - 2.1. Rentas aptas para disfrutar de la exención
 - 2.1.1. Rentas derivadas de los valores representativos del capital o de los fondos propios
 - 2.1.2. Retribuciones de los préstamos participativos
 - 2.1.3. Rentas derivadas de la transmisión de la participación
 - 2.1.4. Renta derivada de operaciones societarias
 - 2.1.5. Rentas de participaciones preferentes
 - 2.1.6. Permutas
 - 2.2. Rentas excluidas de la exención
 - 2.2.1. Rentas que generan un gasto fiscalmente deducible
 - 2.2.2. Fondo de regulación del mercado hipotecario
 - 2.2.3. Agrupaciones de interés económico españolas y europeas
 - 2.2.4. Aplicación de métodos de imputación
 - 2.2.5. Paraísos fiscales

NOTA: Silvia LÓPEZ RIBAS ha tenido la amabilidad de leer el texto y ha realizado valiosas sugerencias. Los errores que pudieren existir son de la exclusiva responsabilidad del autor.

«No podía pasar inadvertida para el Gobierno la grave consideración de que mientras la riqueza territorial, y aun la industrial en algunas de sus manifestaciones, se hallaban sometidas al peso de un gravamen necesario, pero duro de soportar, otros beneficios de índole inmobiliaria, cuyo desarrollo ha sido considerado en la segunda mitad del siglo, apenas contribuyen a levantar las cargas públicas...»

Proyecto de Ley estableciendo una Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

1. POLÍTICA FISCAL EN LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA

La eliminación de la doble imposición económica, esto es, aquella que se produce cuando los beneficios gravados en una entidad acrecen el patrimonio de sus socios, afecta a dos partidas del resultado financiero, a saber, los ingresos financieros derivados de instrumentos de patrimonio y los resultados procedentes de la transmisión de instrumentos financieros de patrimonio.

La eliminación de la doble imposición económica puede proyectarse sobre rentas de fuente interna o también sobre rentas de fuente externa. La limitación a las rentas de fuente interna se justifica en que solamente en ellas la jurisdicción fiscal que la aplica provoca la doble imposición. La extensión a las rentas de fuente externa se justifica en el objetivo, en sí mismo, de eliminación de la doble imposición. Además, cuando se aplica el método de exención (neutralidad en la importación de capitales), se justifica en la aplicación del principio de territorialidad, de manera tal que se reconoce a la jurisdicción fiscal de la residencia de la entidad participada la competencia exclusiva, en tanto que cuando se aplica el método de imputación (neutralidad en la exportación de capitales) se aplica la competencia compartida.

A la eliminación de la doble imposición económica se refiere el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante la LIS), bajo el título de *Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español*¹, y también, aunque limitada a los dividendos y participaciones en beneficios extranjeros, el artículo 32 de la LIS, bajo el título *Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios*.

Desde la perspectiva de la técnica tributaria cabe indicar que el artículo 21 establece el denominado método de exención, y el artículo 32 el de imputación.

¹ La letra cursiva reproduce literalmente el texto legal o, en su caso, la literatura de una sentencia o de un documento.

En el preámbulo de la LIS se indica, en relación con el método de exención del artículo 21, que dicha regulación constituye *uno de los aspectos más novedosos de esta ley*, y que persigue dos objetivos, *equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, y establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes*.

La eliminación de la doble imposición económica se plantea en relación con el Impuesto sobre Sociedades tradicional, esto es, el que pivota sobre el resultado contable o *resultado del ejercicio*. En un modelo de Impuesto sobre Sociedades que gravara el resultado de explotación esta compleja cuestión no se plantearía.

En el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad se reconocen, además del *resultado del ejercicio*, el *resultado de explotación* y el *resultado financiero*, determinándose el primero mediante la suma de los otros dos.

El resultado de explotación refleja, básicamente, el exceso (o defecto) del valor de la producción de bienes y servicios respecto del valor de los aprovisionamientos y de los factores de la producción aplicados para la obtención y entrega al mercado de dichos bienes y servicios.

Lo que refleja el resultado financiero no puede ser resumido con una expresión tan rotunda. En efecto, el resultado financiero se compone de un conjunto de conceptos heterogéneos.

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, se insertan en el resultado financiero las siguientes partidas:

- Ingresos financieros derivados de instrumentos de patrimonio.
- Ingresos financieros derivados de valores negociables y otros instrumentos financieros.
- Gastos financieros por deudas.
- Gastos financieros por actualización de valores.
- Variación de valor razonable en instrumentos financieros.
- Diferencias de cambio.
- Deterioro de instrumentos financieros.
- Resultados por enajenaciones de instrumentos financieros.

Tratándose de empresas no financieras que son, en realidad, aquellas a las que se dirige el PGC, esas partidas pueden ser agrupadas en tres conceptos:

- Los gastos que representan el coste que ha de satisfacerse por el uso de los capitales ajenos con los que se financia el activo y las actividades de la empresa.

- Los ingresos derivados de los activos financieros representativos de la financiación, directa o indirecta, otorgada a otras empresas, sea a modo de préstamo o como fondos propios.
- Las ganancias o pérdidas derivadas de la variación de los precios de los activos financieros, incluso las no materializadas mediante la transmisión de los mismos, tratándose de los mantenidos para negociar.

El común denominador de los tres conceptos es que todos ellos, salvo la diferencia de cambio, están relacionados con activos y pasivos de carácter financiero, esto es, que no se aplican a la realización de la función económica de la empresa, en cuanto productora y distribuidora de bienes y servicios para el mercado. Así, las partidas que integran el resultado financiero pueden caracterizarse y acotarse mediante un análisis positivo de su naturaleza, pero también mediante otro de tipo negativo en relación con la función económica de la empresa.

El problema de la doble imposición económica anida en el concepto citado en segundo lugar.

Como se verá, la regulación establecida por la Ley 27/2014 es compleja, como también lo era la establecida en el antiguo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS). La complejidad no se debe a la falta de pericia de los órganos que preparan los proyectos legislativos del Gobierno, sino a la propia contextura de la materia.

1.1. MÉTODOS DE ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA

El debate doctrinal respecto de los méritos de los dos métodos para eliminar la doble imposición económica –imputación y exención– está todavía hoy vivo, por más que la mayoría de los países de nuestro entorno se hayan decantado por el método de exención, en particular desde que en 2009 el Reino Unido abandonó su posición tradicional favorable al método de imputación. Quedan los Estados Unidos como abanderados del método de imputación.

Una posición decididamente favorable al método de imputación se encuentra en las conclusiones del capítulo tercero del informe titulado *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations*, publicado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos en diciembre de 2000.

El referido informe toma como punto de referencia los estudios de MUSGRAVE y HUFBAUER, los cuales llegaron a la conclusión de que, por razones de eficacia económica, los países deberían estructurar sus sistemas fiscales de manera tal que los inversores adoptaran sus decisiones únicamente por razones de mercado, esto es, sin considerar los impuestos, lo que exigía la adopción del método de imputación.

A partir del análisis de MUSGRAVE y HUFBAUER el informe del Tesoro incorpora estudios posteriores que toman en consideración variables adicionales (efectos de los impuestos sobre el ahorro,

restricciones recaudatorias, otros impuestos señaladamente los que gravan las rentas del trabajo, consideración conjunta de las empresas individuales y sociales, consideración de las inversiones en carteras de valores), para concluir que «... la literatura de la tributación óptima de la renta de fuente extranjera sugiere que, cuando el objetivo es maximizar el bienestar económico global, la neutralidad en la exportación de capitales es probablemente la mejor política. Las conclusiones básicas del análisis fundamental consistentes en que la mejor política es establecer iguales impuestos sobre la renta de la inversión interior y exterior, parece proporcionar la mejor guía para determinar la política fiscal más apropiada incluso cuando factores adicionales se introducen en dicho análisis...».

Una de las críticas más señaladas al método de imputación es la efectuada por WATEL, de la que en nuestro país se ha hecho eco MARTÍN JIMENEZ². Así, se critica su función proteccionista, en el sentido de que protege contra la concurrencia fiscal legítima, se rechaza que produzca un efecto de neutralidad por cuanto la deducción del impuesto extranjero está sujeta a límite y, en fin, se destaca que impide o desalienta la repatriación de beneficios.

Uno de los principales valedores del método de exención fue VOGEL³, para quien el gravamen por el Estado de residencia de la entidad matriz conduce a ineficiencias, habida cuenta de que impone costes adicionales a las inversiones transnacionales cuando su imposición es más alta que la del Estado en el que se realiza la inversión. VOGEL también subraya que la aplicación del principio de la fuente tendría como consecuencia inmediata que las empresas invertirían en aquellos países donde la diferencia entre costes fiscales y provisión de servicios públicos fuese negativa, es decir, las empresas invertirían en aquellos Estados donde hay un grado más alto de suministro de servicios públicos al precio fiscal más bajo, lo que animaría a las Administraciones Fiscales a la gestión más eficiente de los recursos públicos, de manera tal que los parlamentos de los diferentes Estados serían más cuidadosos en sus políticas de gasto fiscal.

Los argumentos de Vogel están próximos a los que sustentan el método de exención en el objetivo de preservar la competitividad de las empresas multinacionales. Aunque favorable al método de imputación en su conjunto, el capítulo 4 del informe *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations* se hace eco de este argumento, pero no lo considera decisivo en la medida en que los países más desarrollados tienen establecidas potentes normas sobre transparencia fiscal internacional.

En la época del presidente Bush, el Tesoro emitió un documento de trabajo denominado *Corporate Inversion Transactions: Tax Policy Implications*, en el que el tradicional apoyo al método de imputación quedaba bastante matizado.

En el mismo se contemplaba el hecho de la transferencia de la sede de la matriz de grupos multinacionales americanos al extranjero, sea mediante la creación de una matriz instrumental

² «Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community» (1999).

³ *World-wide vs Source Taxation of Income. A Review and Reevaluation of Arguments*. Referencia tomada en «Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community».

(reestructuración formal) o a través de la adquisición por una matriz extranjera del capital de la matriz americana (reestructuración real). Tal hecho generaba un conjunto de problemas fiscales, entre los que se destacaban, de una parte, las prácticas tendentes a aminorar las bases imponibles de las entidades del grupo residentes en Estados Unidos, básicamente mediante estructuras financieras anómalas, y de otra, la desaparición de la capacidad para gravar los dividendos de las entidades extranjeras del grupo en cuanto que los mismos ya no afluirían a una matriz americana sino a una matriz residente en el extranjero. Adicionalmente también quedarían extinguidos los puntos de conexión para aplicar la legislación de la «*Subpart F*» (transparencia fiscal internacional).

El documento de trabajo no propuso el tránsito radical hacia el método de exención, sino, prioritariamente, hacer frente a la erosión de las bases imponibles de las filiales residentes en los Estados Unidos de los grupos multinacionales, mediante una norma antisubcapitalización basada en la estructura financiera del grupo multinacional, de manera tal que «... para evaluar si la deuda entre partes vinculadas está siendo utilizada como un mecanismo para la erosión de las rentas el medio de control más útil puede ser examinar si la entidad residente en los Estados Unidos está desproporcionadamente endeudada en relación con el grupo en su conjunto. Por eso puede ser más apropiado comparar el *debt-equity ratio* de la entidad residente en los Estados Unidos con el *debt-equity ratio* del grupo mundial...». Sin embargo, el documento de trabajo no descartaba una revisión fundamental de la fiscalidad internacional considerando los méritos del método de exención de beneficios de fuente extranjera en la línea de algunos países con grupos multinacionales que competían con los de los Estados Unidos, probablemente refiriéndose a Alemania, Francia y Países Bajos, entre otros y, adicionalmente, sugería recortar las normas sobre transparencia fiscal internacional para evitar el gravamen de rentas empresariales.

Arroja nuevas luces sobre la cuestión el informe *Present Law and Issues in U.S. Taxation of Cross-Border Income*, emitido en septiembre de 2011 por el *Joint Committee on Taxation*.

Lo más relevante del mismo es que, tras exponer las distorsiones que el vigente método de imputación norteamericano provoca, se adentra en el análisis de dos alternativas para una reforma fundamental del tratamiento de las rentas de fuente extranjera: *territorial system* y *full inclusion system*. Estas dos alternativas no versan tan solo sobre el tratamiento de los dividendos internacionales, sino sobre la totalidad de las rentas de fuente extranjera y, lo que es más relevante, las presenta bajo la forma de sistemas compuestos por elementos estructurales.

En este sentido, el sistema territorial estaría compuesto por los siguientes elementos:

- Exención de la renta derivada de actividades económicas, lo que implica la exención de los dividendos pagados por sociedades controladas extranjeras derivados de beneficios procedentes de actividades económicas.
- Exención de las plusvalías derivadas de la transmisión de la participación sobre tales sociedades, hasta el límite de los beneficios no distribuidos.
- No integración en la base imponible de las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación.

- Los beneficios no derivados de actividades económicas estarían sujetos a transparencia fiscal internacional (actual *subpart F*).
- Exención de las rentas de establecimientos permanentes, en cuanto rentas de actividad económica.
- Plena tributación de otro tipo de rentas, tales como intereses y cánones, procedentes tanto de sociedades controladas como terceras, con derecho a crédito fiscal de acuerdo con la legislación interna o convenios bilaterales.
- Distribución de gastos comunes entre rentas exentas y no exentas, lo que implicaría el mantenimiento y generalización del método de imputación de intereses conocido como *worldwide affiliated group approach for interest expense*.

Y el sistema de imputación plena podría establecerse mediante una de las siguientes técnicas:

- Aplicación a todas las sociedades extranjeras controladas del régimen fiscal propio de las sociedades de personas, esto es, una suerte de transparencia (*pass-through regime*) lo que, en relación con las pérdidas, implicaría su imputación hasta el límite del valor de la participación, así como la concesión de un crédito fiscal por los impuestos extranjeros que han recaído sobre la renta imputada. Las restantes rentas extranjeras, cualquiera que fuere su naturaleza, se integrarían en la base imponible con derecho a crédito fiscal por el impuesto extranjero.
- Inclusión en el grupo fiscal a las sociedades dependientes extranjeras. Esta técnica es similar a la anterior, excepto por lo que se refiere a las pérdidas, que serían plenamente compensables. Por otra parte, todos los créditos fiscales generados por las rentas percibidas por cualquier sociedad del grupo serían imputables. Las restantes rentas extranjeras, cualquiera que fuere su naturaleza, se integrarían en la base imponible con derecho a crédito fiscal por el impuesto extranjero.
- Aplicación a todas las sociedades extranjeras controladas del régimen de la transparencia fiscal internacional (*subpart F rules*) respecto de la totalidad de la renta obtenida por la entidad controlada, de manera tal que la actual distinción entre renta activa y renta pasiva quedaría superada. Las pérdidas no serían imputadas, como sucede en la actualidad en dicho régimen de transparencia fiscal internacional. Los créditos fiscales por impuestos extranjeros correspondientes a esas rentas serían imputables. Las restantes rentas extranjeras, cualquiera que fuere su naturaleza, se integrarían en la base imponible con derecho a crédito fiscal por el impuesto extranjero.

Es muy interesante para el estudioso de la Ley 27/2014 reparar en los rasgos esenciales del que el informe aludido denomina *territorial system* pues, como es fácil advertir, el método de exención de los artículos 21 y 22 de dicha ley lo ha rebasado ampliamente. En efecto, el método de exención de la Ley 27/2014 proyecta la exención sobre todos los dividendos, cualquiera que sea la naturaleza u origen del beneficio del que proceden, sobre la total plusvalía, se halle o no

respaldada por beneficios no distribuidos, salvo que la entidad participada se califique como patrimonial y, por encima de todo, admite el cómputo de las minusvalías, con ligeras excepciones.

El gran impulso que el legislador de la Ley 27/2014 ha dado al método de exención encuentra un cierto encauzamiento en la transparencia fiscal internacional, cuyo ámbito de aplicación se ha ensanchado.

El método de exención también se ha defendido desde la perspectiva de la distribución del capital a favor de los países en desarrollo. ¿Puede la neutralidad en la importación de capitales conducir el capital hacia países en desarrollo y, consecuentemente, provocar una distribución del mismo más equitativa desde el punto de vista social? La respuesta es positiva, al menos en teoría, supuesto que la tributación efectiva de los beneficios en los países de la fuente sea inferior a la de los países de la residencia del inversor. Desde esta perspectiva el principio de neutralidad en la importación de capitales, exclusivamente aplicado en relación con los países en desarrollo, y, desde luego, respecto de beneficios derivados de la realización de actividades económicas, podría tener efectos positivos. Sin embargo, esta conclusión optimista sería contrarrestada por el hecho de que los países en desarrollo podrían entrar en una dinámica de competencia entre ellos para atraer capital extranjero lo que les llevaría a gravar de manera nula o muy reducida los beneficios y las rentas del capital en general, mermando de esta manera la capacidad de sus respectivos sectores públicos para hacer frente a las numerosas carencias que en materia de infraestructuras, sanidad y educación, entre otras, padecen. Por el contrario, la neutralidad en la exportación de capitales no desataría tales fenómenos de competencia fiscal.

En las publicaciones de las organizaciones internacionales competentes por razón de la materia no se encuentra una posición definida. En este sentido cabe citar el *Informe sobre la imposición de los beneficios en una economía global* (OCDE, 1991), el cual, tras estudiar los dos métodos, exención e imputación, concluye que «en su conjunto, a pesar de algunas divergencias de opinión, la mayor parte de los trabajos sobre esta cuestión han concluido, considerando los diferentes argumentos invocados, que la neutralidad por relación a las exportaciones de capitales es preferible a la neutralidad por relación a las importaciones de capitales y por consiguiente que era preferible escoger el sistema de imputación más bien que el sistema de exención, al menos cuando los tipos de gravamen de las rentas del capital difieren mucho de un país a otro. Por contra, cuando las diferencias son bastante débiles, la incitación a invertir no será apenas afectada por la elección entre el método de imputación y el de exención, y por razones administrativas las autoridades podrían escoger el sistema de exención».

En términos parecidos se expresa el Informe Ruding: «... el comité no tiene una opinión inequívoca respecto de los méritos respectivos de los dos métodos para evitar la doble imposición y considera que los mismos pueden coexistir... sin embargo el comité estima que el método de exención es preferible por razones de simplicidad administrativa, a condición que se acompañe de medidas para impedir la concurrencia fiscal excesiva entre los Estados miembros. Entre estas medidas figuran la armonización mínima de los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades y de la base imponible...».

En nuestro país, el *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades* (IEF, 1994) se pronunció rotundamente a favor del método de imputación, por cuanto *reviste tres características*

que lo hacen preferible al de exención: neutralidad en la exportación de capitales, equidad interjurisdiccional y equidad interindividual, pero sin ofrecer un análisis de fondo, como tampoco lo haría, veinte años después, el informe rendido por la *Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, la cual, dando por descontada la continuidad del método de exención, se ha limitado a recomendar la exigencia de *una tributación mínima del 10 %* y la supresión del requisito de *la realización de una actividad empresarial en el extranjero*.

1.2. BREVE HISTORIA DE LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A lo largo de la historia del Impuesto sobre Sociedades, la eliminación de la doble imposición, tanto interna como internacional, ha ocupado un lugar relevante.

En el Texto Refundido de 1922 se decía que *si entre los ingresos de la empresa, computados para la determinación del beneficio figurasen dividendos de otras sociedades sujetas a contribución en esta tarifa y en el mismo ejercicio, se deducirá de la cuota una parte proporcional al 80 % de aquellos dividendos*. No se contemplaban, por tanto, los dividendos de fuente extranjera. Esta técnica, de deducción de la cuota íntegra, se mantendrá hasta la Ley 27/2014, si bien su efecto práctico era equivalente al de la exención, total o parcial.

En el Texto Refundido de 1967, inscribible en la reforma tributaria iniciada en 1964 bajo el impulso de la burocracia tecnócrata y desarrollista, la deducción se sitúa en el 33 % (continúa en el 80 % para entidades de crédito y aseguradoras), y abarca también a *los dividendos percibidos por entidades residentes en España de sus filiales extranjeras*. La exención de plusvalías de cartera despunta tímidamente, ya que se limita las que *obtingan los Bancos industriales y de negocios*.

En la Ley 61/1978, perteneciente a la estela de las reformas tributarias de la transición a la democracia, la deducción será del 50 % o del 100 % si media una relación de participación del 25%, pero se practicará tomando como base de cálculo *la cantidad que resulte de aplicar al importe de los dividendos o participaciones el tipo medio efectivo de gravamen que se haya aplicado a la Sociedad que reparte los dividendos*, de manera tal que, mediante esta norma se introducía el método de imputación, y, tal vez por ello, desapareció toda mención a los dividendos de fuente extranjera, si bien perduró el tratamiento favorable, bajo la forma de bonificación, de las plusvalías de cartera de los Bancos industriales. La disposición adicional primera de la Ley 18/1982 retornó al método de exención, pero no recuperó el régimen de los dividendos de fuente extranjera.

La Ley 29/1991, cuyo objetivo fue la transposición de las primeras directivas comunitarias relativas a la imposición sobre los beneficios, recuperará la mención a los dividendos de fuente extranjera, pero limitada a los procedentes de filiales residente en algún Estado miembro de la Unión Europea, todo ello en el contexto de la incorporación de la Directiva matriz-filial, decantándose por el método de imputación, de manera tal que el dividendo, junto con el impuesto subyacente extranjero, tributaba, pero dicho impuesto se deducía de la cuota íntegra.

La Ley 43/1995, última ley fiscal del largo periodo de gobiernos socialistas, heredó de la Ley 61/1978 la deducción dual de los dividendos de fuente interna, y de la Ley 29/1991, el método de imputación respecto de los dividendos de las filiales extranjeras. Además, limitado a las denominadas *entidades de tenencia de valores extranjeros*, abrió el camino del método de exención tanto para dividendos como para plusvalías de valores extranjeros, anticipándose así a la posterior eclosión del método de exención para dividendos y plusvalías de cartera de fuente extranjera, ya bajo gobiernos populares. No debería pasar desapercibido que las *entidades de tenencia de valores extranjeros* nacieron a la intemperie, esto es, fuera del acogedor régimen de los grupos fiscales y con objeto social único, seguramente porque el legislador entrevió los riesgos de contaminación que entrañaba una base imponible en la que las rentas positivas (dividendos y plusvalías de cartera) estaban exentas y las rentas negativas (intereses y minusvalías de cartera) computaban sin apenas restricciones.

En esa línea de eclosión del método de exención se inscribe el Real Decreto-Ley 8/1996 el cual, al tiempo que conservaba el régimen de las *entidades de tenencia de valores extranjeros*, generalizó el método de exención para los dividendos y también para las plusvalías de cartera, tanto de fuente interna como extranjera, en cuanto estuvieren respaldadas por beneficios acumulados durante el tiempo de tenencia de la participación, y bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, y lo propio cabe decir del Real Decreto-Ley 3/2000, que mantuvo la exención para los dividendos de fuente extranjera, pero amplió el de las plusvalías de cartera de fuente extranjera a su total importe, prescindiendo del respaldo de los beneficios acumulados, al tiempo que conservaba el régimen de las *entidades de tenencia de valores extranjeros*, ya muy próximo al régimen general en términos formales, pero no materiales, pues el requisito de participación mínima, fijado en el 5 %, podía ser sustituido por el muy exiguo valor de 6 millones de euros de adquisición de la participación, al tiempo que se levantaba la prohibición de que tal entidad pudiera formar parte de un grupo fiscal. Bien se ve que el legislador de 2000 fue mucho más valiente que el de 1995 o, tal vez, menos prudente.

La Ley 27/2014 representa un paso más en el camino del método de exención, pues proyectará la misma, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, sobre todos los dividendos y plusvalías de cartera, cualquiera que fuere la residencia de la entidad participada, si bien, respecto de los dividendos extranjeros, se conserva, con claros tintes residuales, el método de imputación.

El recorrido histórico es ilustrativo pues, de una parte, muestra el empuje imparable del método de exención, y de otra, contribuye a calibrar la política fiscal que subyace en el artículo 21 de la Ley 27/2014.

1.3. LOS RASGOS NOVEDOSOS DE LA LEY 27/2014

Puesto que ya el Real Decreto-Ley 3/2000 había introducido la exención de dividendos y plusvalías de cartera de fuente extranjera, y la deducción en la cuota íntegra respecto de los dividendos de fuente interna equivalía a su exención, la novedad más importante de la Ley 27/2014 es la exención de las plusvalías de cartera de fuente interna, máxime cuando a dicha exención puede accederse mediante una inversión financiera cuyo coste de adquisición sea superior a 20 millones de euros.

La exención de las plusvalías de cartera de fuente interna modifica apreciablemente la mecánica del sistema para evitar la doble imposición de dividendos. En efecto, se pasa de un sistema en el que el dividendo que no es, para su perceptor, un fruto sino recuperación de la inversión, puede disfrutar de la deducción en la cuota íntegra (equivalente a la exención) a condición de que se pruebe la tributación de la plusvalía de cartera en sede de la cadena de personas o entidades a quienes perteneció la participación, a otro en el que ese dividendo no disfrutará de exención, a menos que se contabilice como un ingreso, no computándose la renta negativa derivada de la transmisión de la participación en el importe del dividendo exento.

La engorrosa prueba de la tributación antecedente queda suprimida. Tampoco hay que magnificar la simplicidad que la supresión de esa prueba aporta, por cuanto solo había de practicarse en aquellos casos en los que el dividendo no era un fruto de la inversión sino recuperación de su valor en sentido económico, y también contable cuando el dividendo procedía de reservas constituidas en el momento de adquisición de la participación.

EJEMPLO 1

Valor de adquisición de la participación: 200; dividendo: 30; hay prueba de la tributación antecedente; el dividendo aminora el valor de la participación aunque deba contabilizarse como ingreso; valor de transmisión *ex post* dividendo: 170.

Sistema del TRLIS (modificado por la Ley 16/2013):

- El dividendo no se integra en la base imponible, aunque deba contabilizarse como ingreso, y minora el valor de adquisición de la participación, a efectos fiscales.
- Se practica una deducción en la cuota íntegra.
- La pérdida derivada de la transmisión 30 ($170 - 200$) debe ser ajustada a efectos fiscales por cuanto el valor fiscal de la participación es 170 ($200 - 30$).

Sistema de la Ley 27/2014:

- El dividendo está exento.
- La pérdida derivada de la transmisión 30 ($170 - 200$) no se computa, pues debe ser minorada por el dividendo.

Puede apreciarse que con el sistema del TRLIS, la doble imposición que se producía por causa de la tributación de la plusvalía derivada de la transmisión de la participación se recuperaba en sede del perceptor del dividendo, en tanto que con el sistema de la Ley 27/2014, no se

produce doble imposición en sede del transmitente de la participación y, por tanto, nada hay que recuperar en sede del perceptor del dividendo.

En apariencia el nuevo sistema es más lógico y sencillo, pero adolece de un inconveniente fundamental, en el cual se profundizará más adelante, pues la plusvalía de cartera no siempre replica la renta obtenida o que obtendrá la entidad participada, de manera tal que su exención, en estos casos, carece de justificación técnica, sin perjuicio de su eventual servicio a otras finalidades de la política fiscal.

Tratándose de dividendos de fuente extranjera, la mecánica del sistema de eliminación de la doble imposición económica no ha cambiado.

EJEMPLO 2

Valor de adquisición de la participación: 200; dividendo: 30; hay prueba de la tributación antecedente; el dividendo aminorará el valor de la participación aunque deba contabilizarse como ingreso; valor de transmisión *ex post* dividendo: 170.

Sistema del TRLIS (modificado por la Ley 16/2013):

- El dividendo está exento.
- La pérdida derivada de la transmisión 30 ($170 - 200$) no se computa, pues debe ser minorada en el dividendo.

Sistema de la Ley 27/2014:

- El dividendo está exento.
- La pérdida derivada de la transmisión 30 ($170 - 200$) no se computa, pues debe ser minorada en el dividendo.

En los dos sistemas la prueba de la tributación antecedente es irrelevante.

Ahora bien, siendo cierto que no ha habido variación en la mecánica del sistema de eliminación de la doble imposición en relación con los dividendos y plusvalías de fuente extranjera, no lo es que no haya habido una modificación de relevancia. La ha habido, porque el TRLIS reservaba el método de exención para aquellas rentas, dividendos y plusvalías, procedentes de entidades residentes en el extranjero que realizaban actividades económicas, en tanto que la Ley 27/2014, seguramente con la finalidad de no distinguir entre rentas de fuente interna y externa, ha abandonado este requisito en relación con los dividendos.

1.4. RIESGOS Y VENTURAS DEL MÉTODO DE EXENCIÓN

En el epígrafe 1.1 se han descrito, al hilo del debate doctrinal, las principales ventajas y desventajas de los métodos de imputación y de exención, proyectados sobre las rentas de fuente extranjera, pues están concebidos esencialmente para este dominio. Ya de las desventajas se intuyen algunos riesgos. Ahora se propone una breve alusión a estos últimos, en el contexto del sistema de imposición sobre la renta integrado por el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- Riesgo de deslocalización por motivos fiscales, más acentuado cuando la exención no se restringe a rentas asociadas a la realización de actividades económicas.
- Riesgo de déficit de imposición, en el conjunto del sistema de imposición sobre las personas jurídicas, cuando se computan las minusvalías de manera generalizada.
- Riesgo de arbitraje en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando en este último se gravan las plusvalías de cartera y los dividendos plenamente.
- Riesgo de arbitraje en relación con las plusvalías de cartera gravadas por el Impuesto sobre Sociedades.
- Riesgo de ofrecer asilo a las carteras potencialmente determinantes de minusvalías, cuando se computan las minusvalías de manera generalizada y en los países del entorno las minusvalías no computan.

Pero junto a esos riesgos, el diseño efectuado por el legislador de la Ley 27/2014 parece haber superado de raíz el problema conocido como «lavado de dividendo», consistente en generar una minusvalía artificiosa provocada por un dividendo exento o con derecho a deducción. En efecto, el dividendo exento minora el importe de la minusvalía.

A lo largo de la exposición de las distintas materias se efectuarán algunas reflexiones sobre la incidencia de estos riesgos y venturas.

2. LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA POR EL MÉTODO DE EXENCIÓN

El artículo 21 regula esta delicada materia a lo largo de nueve apartados, pero por razones sistemáticas es preferible ordenar la exposición de manera ligeramente diferente:

- Rentas aptas para disfrutar de la exención.
- Rentas excluidas de la exención.
- Requisitos para aplicar la exención.

- Supuestos especiales de aplicación de la exención.
- Incidencia de las rentas negativas.

El tránsito del sistema del TRLIS al de la Ley 27/2014 ha motivado un régimen transitorio, contenido en la disposición transitoria vigésima tercera, lo que indica que, más allá del debate sobre la idoneidad de las decisiones de políticas fiscal que se han adoptado, la técnica tributaria ha sido cuidadosa.

2.1. RENTAS APTAS PARA DISFRUTAR DE LA EXENCIÓN

Pueden disfrutar de la exención las siguientes rentas:

- Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, entendiéndose por tales *los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable* (art. 21.2.1.º).
- *Las retribuciones correspondientes a los préstamos participativos otorgados por 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 formar cuentas anuales, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora* (art. 21.2.2.º).
- *La renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad* (art. 21.3).
- *La renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción del capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo* (art. 21.3).

Todas las rentas aptas para disfrutar de la exención, excepto los intereses de los préstamos participativos, se caracterizan por una naturaleza común, a saber, estar vinculadas con la tenencia de un instrumento de patrimonio o su transmisión.

2.1.1. Rentas derivadas de los valores representativos del capital o de los fondos propios

2.1.1.1. Valores representativos del capital social o de los fondos propios

De acuerdo con el artículo 90 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), *las participaciones sociales en la sociedad de responsabilidad limitada y las acciones en la sociedad anónima son partes alícuotas, indivisibles y acumulables del capital social*. Participaciones y acciones son los valores representativos de la participación en el capital social, el cual es una partida integrante de los *fondos propios*, en el sentido del artículo 35 del Código

de Comercio y del Plan General de Contabilidad. Participaciones y acciones son los valores que confieren el *derecho de participar en el reparto de las ganancias sociales* (art. 93 del TRLSC).

A ellos se refiere, básica pero no exclusivamente, el artículo 21.2.1.º. También se refiere a cualesquiera otros valores o derechos, que faculden para participar en las ganancias sociales a título de socio en otras formas sociales como son las sociedades comanditarias y las colectivas y, en general, en toda clase de entidades contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

2.1.1.2. Acciones sin voto y rescatables

En desarrollo del mandato del artículo 35.2 del Código de Comercio, a cuyo tenor *en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica*, en la parte introductoria del Plan General de Contabilidad se advierte de que deberán registrarse como pasivos financieros *todos aquellos instrumentos de patrimonio que a la luz de los acuerdos entre emisor y tenedor representen una obligación para la empresa; en particular determinadas acciones rescatables y acciones sin voto*. Las acciones sin voto y las acciones rescatables eventualmente pueden ser calificadas contablemente como pasivo financiero, pero no por ello dejan de representar partes alícuotas del capital social en los términos del TRLSC.

El legislador de la Ley 27/2014 ha preferido la forma de la normativa mercantil societaria antes que la sustancia de la normativa mercantil contable, ya que el artículo 15 a) niega la consideración de gasto fiscalmente deducible a la retribución *correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable*. Coherentemente, el artículo 21.2.1.º habilita la exención para el perceptor de estas rentas.

Podrá criticarse, tal vez, que el legislador haya preferido la apariencia sobre el fondo o, en el mismo sentido, el desvío respecto de los principios que determinan la imagen fiel de las cuentas anuales, pero no la técnica que ha empleado, pues ha correlacionado perfectamente la tributación del socio y de la sociedad.

Esta correlación determina que, en el ámbito de las relaciones financieras internas, la carga fiscal de las sociedades aumente y disminuya la de sus socios, en tanto que en el de las relaciones financieras externas el aumento de la carga fiscal de la sociedad residente en territorio español no necesariamente se verá correspondido con una disminución de la de los socios residentes en el extranjero, pues no será fácil que la preferencia del legislador fiscal español sea compartida por la autoridad fiscal foránea. Este exceso de imposición probablemente llevará a las entidades implicadas en la operación financiera a modificar sus términos, ya sea en sentido endeudamiento o en sentido acciones ordinarias.

2.1.1.3. Valores emitidos por entidades extranjeras

Así como en el caso de activos financieros emitidos por entidades constituidas con arreglo a las leyes españolas la identificación de los dividendos y participaciones en beneficios aptos para disfrutar de la exención apenas ofrece dificultades, máxime tras el posicionamiento formalista del

legislador fiscal, tratándose de los emitidos por entidades constituidas en el extranjero sí se intuye una cierta dificultad.

Podría sostenerse que esa dificultad es aparente, por cuanto bastaría con constatar si la retribución en cuestión ha sido, o no, fiscalmente deducible. Este enfoque sería desacertado, porque la exención del artículo 21 versa sobre la retribución de los valores representativos del capital o de los fondos propios, pero no sobre toda renta derivada de un activo financiero que no haya sido considerada como gasto fiscalmente deducible.

Ha de calificarse si los activos financieros de los que deriva la renta concernida son representativos del capital o los fondos propios de la entidad emisora. ¿Con qué criterios habrá de efectuarse esa calificación?

Cabe sostener que debería acudir a las categorías del ordenamiento jurídico extranjero, por cuanto los activos financieros están sujetos a ese ordenamiento, pero también que, tratándose de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades, son las categorías del ordenamiento jurídico español las que deben utilizarse.

A favor de las categorías extranjeras podría aducirse lo previsto en el artículo 10.3 del Código Civil, a cuyo tenor, *en la emisión de títulos valores se atenderá a la ley del lugar en que se produzca*, y de las categorías españolas lo previsto en el artículo 2.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, según el cual los términos no definidos en el convenio bilateral de que se trate, *tienen el significado que le atribuya la legislación de ese Estado*, esto es, el que aplica el convenio, aunque, obviamente, no se trata de aplicar un convenio.

Tal vez una posición ecléctica sea la más aprovechable. En su virtud, serán las categorías jurídicas españolas las aplicables a los efectos de la calificación, pero las mismas deberán proyectarse en relación con un haz de derechos nacidos y ejercidos según lo previsto en las normas extranjeras.

A tal efecto, lo que debe dilucidarse, básicamente, es la causa de la retribución recibida, sin que la forma que revista el activo financiero concernido sea dirimente, ni tampoco, como se ha indicado, a efectos de la calificación, el tratamiento fiscal que reciba en sede de la entidad emisora. Si la causa es la propia del contrato de sociedad, esto es, si la sustancia patrimonial que se percibe deriva del lucro repartible en el sentido del artículo 1.665 del Código Civil, dicha retribución deberá calificarse como *dividendos o participaciones en beneficios*.

La vinculación de la retribución con las ganancias de la sociedad es lo relevante. Ahora bien, ha de ser una vinculación plena, no meramente referencial, esto es, que aquella retribución sea la especificación de la ganancia social en beneficio del socio al que se le transfiere.

Con todo, habrá de hacerse una matización, en el sentido de calificar también como *dividendos o participaciones en beneficios* a los procedentes de activos financieros asimilables a los que, de acuerdo con el TRLSC, *son representativos del capital o los fondos propios*, aun cuando las retribuciones que otorguen no traigan su causa del contrato de sociedad. Por tanto, las retribuciones correspondientes a activos financieros asimilables a las acciones sin voto o rescatables, deberían ser calificadas como dividendos o participaciones en beneficios.

Sin embargo, la calificación de la renta como retribución derivada de la participación en fondos propios no determina necesariamente el derecho al disfrute de la exención pues, como más adelante se verá, si la retribución tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible, no habrá lugar a la misma. Pero esa restricción opera en un estadio diferente al de la determinación de las rentas aptas para disfrutar de la exención, que es el que aquí nos ocupa.

2.1.1.4. *Dividendos que no constituyen ingresos*

¿Pueden disfrutar de exención aquellos dividendos que no están contabilizados como ingresos financieros porque *proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición* de la participación, en los términos del Plan General de Contabilidad?

El último inciso del artículo 22.2.1.º que, como sabemos, desvincula calificación de la renta de su *consideración contable*, podría sugerir una respuesta afirmativa, pero no sería acertada. En efecto, la exención versa sobre la renta, y un dividendo que no constituye ingreso no forma parte de la renta.

Cuando un dividendo que no constituye ingreso se contabiliza como tal, el valor de la inversión mengua, y con ocasión de la transmisión de la participación se pondrá de manifiesto. Este es el problema del «lavado del dividendo», comentado en un epígrafe precedente, y al que el apartado 7 del artículo 21 da certera solución, en la línea de la Ley 16/2013, ordenando aminorar la minusvalía habida en la transmisión en el importe de ese dividendo.

Pudiera acontecer que el efecto del «lavado de dividendo» no fuera una minusvalía sino una minoración de la plusvalía, pero como quiera que la misma está exenta, lo que acontecerá, simplemente, es que la exención versará sobre un importe menor.

Esta es la razón por la que las engorrosas reglas del antiguo artículo 30.4 del TRLIS, concernientes a los dividendos distribuidos con cargo a cuentas que reflejaban las aportaciones realizadas por los socios, no han sido recogidas por la Ley 27/2014.

Ciertamente, la inspección tributaria podrá negar la exención al dividendo que es recuperación de la inversión y, al tiempo, deberá aplicarlo a aminorar el valor de la inversión financiera, pero el efecto práctico de esta regularización será nulo.

EJEMPLO 3

- Valor de adquisición de la participación: 100; dividendo con cargo a reservas adquiridas: 8, contabiliza como ingreso; transmisión de la participación: 97.

.../...

.../...

- Alternativa considerando el dividendo como ingreso: dividendo exento: 8; renta negativa derivada de la transmisión: -3 (97 - 100); minoración de la renta negativa: 3.
- Total tributación: 0.
- Alternativa considerando el dividendo como recuperación del valor de la inversión: dividendo: 0; renta derivada de la transmisión de la participación 5 (100 - 8 + 97), exenta.
- Total tributación: 0.

2.1.2. Retribuciones de los préstamos participativos

La exención versa sobre la retribución de los préstamos participativos *otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio*.

Según el artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, la característica esencial de los préstamos participativos es que el interés está determinado por una variable asociada a la actividad de la entidad prestataria, y el efecto que los singulariza es que constituyen patrimonio neto en relación con la determinación de las situaciones de reducción del capital y disolución de sociedades⁴.

Todo préstamo que reúna las características mencionadas en el artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996 es participativo, aun cuando la entidad prestataria se halle constituida con arreglo a las leyes extranjeras. En efecto, limitar la calificación de préstamo participativo a los emitido por entidades sujetas a las leyes españolas carece de sentido pues lo relevante son las características del instrumento financiero y no la ley por la que se rija su emisión o la constitución y funcionamiento de la entidad que lo emite.

⁴ Artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996.

Uno. Se considerarán préstamos participativos aquellos que tengan las siguientes características:

- a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.
- b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario solo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que este no provenga de la actualización de activos.
- c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos se situarán después de los acreedores comunes.
- d) Los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

Esta circunstancia determina que los intereses percibidos por entidades residentes en territorio español derivados de préstamos participativos otorgados en el seno de un grupo mercantil tendrán derecho a la exención, excepto si dichos intereses *generan un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora*.

La exención es la respuesta lógica al carácter fiscalmente no deducible de los intereses de préstamos participativos otorgados en el seno de un grupo mercantil, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 a). En efecto, mediante la exención, se evita la doble imposición. Al tiempo, mediante la negación de la exención en caso de tener la consideración de gasto fiscalmente deducible, se evita la no imposición.

Las cuentas cuadran, ciertamente, pero también cuadraban mediante la deducción de los intereses en la entidad prestataria y la correlativa tributación en sede de la entidad prestamista. Sin embargo, la recalificación fiscal de los préstamos participativos no es inocua.

En efecto, las entidades filiales de grupos multinacionales residentes en territorio español encontrarán un obstáculo severo para tomar préstamos participativos intragrupo, porque en tal supuesto las cuentas ya no cuadran en la medida en que el país donde reside la entidad prestamista no conceda, como es previsible, la exención respecto de los intereses percibidos por las entidades prestamistas, mientras que España niega la deducción [art 15 a)]. Se crea así un supuesto de doble imposición para el que los convenios bilaterales para evitar la doble imposición carecen de respuesta.

La complejidad que ha introducido la recalificación de los préstamos participativos a los efectos de la exención de dividendos es notable, si bien ha de señalarse que, en la práctica, afectará a un reducido número de contribuyentes, los cuales, salvo casos contados, podrán reestructurar sus situaciones financieras virando hacia el óptimo fiscal. Bien se comprende que ese viaje financiero en pos de la mejor estación fiscal no se realiza en el tren de la neutralidad. Con todo, ello es el escenario común en un impuesto que, como el de Sociedades, trata de manera distinta al coste de uso de los capitales según el instrumento jurídico empleado para su captación.

2.1.3. Rentas derivadas de la transmisión de la participación

La exención se aplica a las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad. Todo tipo de transmisión es apta para habilitar la exención, cualquiera que sea la persona o entidad adquirente, su residencia o la naturaleza del negocio traslativo. Así, la compraventa, la permuta, la donación o la aportación, entre otros.

2.1.3.1. Fundamento de política fiscal

La extensión de la exención a las plusvalías relativas a la transmisión de la participación sobre entidades residentes en territorio español o plusvalías de fuente interna es, como se ha comentado anteriormente, la gran novedad del régimen de *exención para eliminar la doble im-*

sición. Ya en su día, la exención de las plusvalías de cartera relativas a la participación sobre entidades residentes en el extranjero, mediante el Real Decreto-Ley 3/2000, fue un suceso relevante de la política fiscal. La exención de la plusvalía de cartera se justifica en la eliminación de la doble imposición económica. En efecto, se supone que la plusvalía es la representación actual de los beneficios acumulados y/o de los que en el futuro obtendrá la entidad participada. Desde esta perspectiva la exención no es sino una medida de técnica tributaria.

Bajo la consideración precedente, se tiende a presentar la plusvalía de cartera en paralelo con el dividendo, en relación con la eliminación de la doble imposición económica. Sin embargo hay diferencias notables. En el caso del dividendo, la sociedad pagadora sufre un gravamen sobre el beneficio del que procede el dividendo, de manera que el Impuesto sobre Sociedades opera a modo de impuesto antecedente respecto del impuesto que grava al socio. La capacidad económica del socio ha sido gravada por el Impuesto sobre Sociedades que afecta a la sociedad participada. Es claro que, al menos formalmente, si el dividendo se vuelve a gravar en sede del socio habrá doble imposición.

Nada de esto sucede respecto de la plusvalía de cartera, en la medida en que la misma no esté respaldada por beneficios acumulados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. La capacidad económica del socio que transmite su participación no ha sido gravada por el Impuesto sobre Sociedades que afecta a la sociedad participada y, desde luego, la doble imposición no es actual sino potencial.

La exención del dividendo no entra en conflicto con el principio de capacidad económica, porque hay constancia de una tributación en sede de la sociedad pagadora, por más que esa tributación pueda ser muy liviana, e incluso simbólica. En la exención de la plusvalía no correspondida por beneficios acumulados, existe la previsión de que la sociedad participada soportará en el futuro la tributación inherente a los beneficios esperados, y se razona que el precio de venta de la participación habrá sido minorado en el valor actual de esa tributación. Ahora bien, cuando el precio de adquisición de la participación fue inferior al valor de las aportaciones recibidas por la sociedad, una parte de la plusvalía responde a esa diferencia y, consecuentemente, no existe doble imposición. A pesar de ello se aplica la exención, como también lo hacía el antiguo artículo 21 del TRLIS.

EJEMPLO 4

- Constitución de A con capital: 100; precio de adquisición: 80; precio de transmisión: 130.
- Plusvalía: 50 (130 – 80).
- Plusvalía respaldada por beneficios futuros: 30 (130 – 100).
- Plusvalía respaldada por aportaciones: 20 (100 – 80).

Véase, por tanto, que la adecuación del método de exención al objetivo de eliminación de la doble imposición económica, y por ende al principio de capacidad económica, es mucho más sólida en el campo de los dividendos que en el de las plusvalías de cartera.

2.1.3.2. Determinación del importe de la renta exenta

Ante la ausencia de reglas específicas, el importe de la renta exenta se debe calcular de acuerdo con las reglas contables. No obstante, cuando el valor fiscal y el valor contable difieran se tomará el valor fiscal.

El artículo 13.2 rechaza la deducción de las pérdidas por deterioro de *los valores representativos de la participación en el capital o los fondos propios de entidades*. Estas pérdidas, sin embargo, serán deducibles, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20, cuando los valores se transmitan. En tal caso, la exención debe proyectarse respecto de la renta que ha sido incluida en la base imponible.

EJEMPLO 5

- Valor de adquisición: 100; deterioro: 30; valor de transmisión: 90.
- La renta contable es -30 (periodo del deterioro) y 20 (periodo de la transmisión).
- La renta fiscal es 0 (periodo del deterioro) y -10 (-30 + 20) periodo de la transmisión. Por tanto, no procede la exención.

El artículo 11.10 difiere el cómputo de las rentas negativas derivadas de las transmisiones de *valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades*, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio al periodo impositivo en el que las mismas se transmitan a terceros, minoradas en el importe de las rentas positivas habidas en esta última transmisión.

EJEMPLO 6

- Valor de adquisición en A: 100; valor de transmisión a B: 70; valor de transmisión a terceros: 90. A y B forman parte del mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

.../...

.../...

- La renta contable de A es -30 (periodo de la transmisión interna) y la de B, 20 (periodo de la transmisión a terceros).
- La renta fiscal de A es 0 (periodo de la transmisión interna) y -10 (periodo de la transmisión a terceros), y la de B, 0 (periodo de la transmisión a terceros), pues procede aplicar íntegramente la exención en B.

Nótese que el efecto práctico conjunto es idéntico al del caso precedente.

2.1.4. Renta derivada de operaciones societarias

El mismo régimen de las transmisiones se asigna a la renta positiva derivada de las operaciones societarias que seguidamente se citan.

2.1.4.1. Liquidación

En la liquidación, el socio recibe los bienes y derechos pertinentes para satisfacer su derecho a participar en el *patrimonio resultante de la liquidación*, de acuerdo con lo previsto en el artículo 93 del TRLSC. El socio obtiene una renta positiva cuando el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos es superior al valor de adquisición de la participación.

En el momento de la liquidación la sociedad puede, o no, tener beneficios acumulados, y los bienes y derechos entregados pueden, o no, tener un valor de mercado superior a su valor contable. Solamente si concurren beneficios acumulados o exceso de valor de mercado sobre el valor contable, podrá existir doble imposición.

Sin embargo, la exención se aplica en todo caso. Por tanto, cuando ni existan beneficios acumulados ni el mencionado exceso, la exención no se justifica en la eliminación de la doble imposición.

EJEMPLO 7

- Constitución de A con capital: 100; beneficios acumulados: 8; precio de adquisición: 80.
- Plusvalía de liquidación: 28 ($100 + 8 - 80$).
- Renta que sufre doble imposición: 8.

.../...

.../...

- Plusvalía exenta: 28.
- Minusvalía transmisión precedente: $-20 (80 - 100)$.
- Puede apreciarse que existe un déficit de imposición de: $-12 (28 - 28 - 20 + 8)$.

Esta conclusión también sería válida si existieran plusvalías latentes en los activos adjudicados, en la medida en que, conjuntamente con los beneficios acumulados, no igualaran a la diferencia entre las aportaciones y el precio de adquisición de la participación.

EJEMPLO 8

- Constitución de A con capital: 100; beneficios acumulados: 8; precio de adquisición: 80; plusvalía latente en activos: 7.
- Plusvalía de liquidación: $35 (100 + 8 + 7 - 80)$.
- Renta que sufre doble imposición: $15 (8 + 7)$.
- Plusvalía exenta: 35.
- Minusvalía transmisión precedente: $-20 (80 - 100)$.

Puede apreciarse que existe un déficit de imposición de: $-5 (35 - 35 - 20 + 8 + 7)$.

Tal vez haya pesado aquí el mimetismo con la legislación precedente (antiguo art. 30.3 del TRLIS) o el uniformismo deseado respecto del régimen de la transmisión, a la búsqueda de la simplificación. Ahora bien, de una parte, la legislación precedente se cuidaba de establecer una correspondencia entre los *beneficios no distribuidos* y las *rentas computadas*, y de otra, en la transmisión de la participación la entidad continúa existiendo, lo que no es diferencia baladí, por cuanto los beneficios futuros son, como se ha indicado anteriormente, los que justifican la exención en cuanto técnica para eliminar la doble imposición.

2.1.4.2. Separación

De acuerdo con lo previsto en el artículo 356 del TRLSC, los socios afectados por la separación, o la exclusión, *tendrán derecho a obtener en el domicilio social el valor razonable de sus participaciones sociales o acciones en concepto de precio de las que la sociedad adquiere o de reembolso de las que se amortizan*.

La separación, desde el punto de vista económico, se asemeja a una liquidación parcial, pues la sociedad debe entregar parte de su patrimonio a los socios que se separan. Sin embargo, desde la perspectiva de calibrar la existencia, o no, de doble imposición, deben tomarse en consideración no solo los beneficios acumulados sino la previsión de beneficios futuros. Con todo no existirá doble imposición por la parte de renta positiva imputable a la adquisición de la participación por debajo del valor de las aportaciones recibidas por la sociedad.

EJEMPLO 9

- Constitución de A con capital: 100; beneficios acumulados: 8; plusvalía latente en activos: 7. Se separa un socio que adquirió el 20 % del capital por un importe de 16.
- Plusvalía de separación: $7 (100 + 8 + 7/20 \% - 16)$.
- Renta que sufre doble imposición: $3 (8 + 7)/20 \%$.
- Plusvalía exenta: 7.
- Minusvalía transmisión precedente: $-4 (16 - 20)$.

Puede apreciarse que existe un déficit de imposición de: $-1 (7 - 7 - 4 + 3)$.

2.1.4.3. Reducción de capital

De acuerdo con lo previsto en el artículo 317 del TRLSC, la reducción de capital puede tener por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, la constitución o el incremento de la reserva legal o de las reservas voluntarias o la devolución del valor de las aportaciones. En las sociedades anónimas, la reducción de capital puede tener también por finalidad la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes. Solamente en caso de devolución de aportaciones el socio recibe bienes y derechos, pudiendo la misma realizarse mediante la adquisición de participaciones o de acciones de la sociedad para su posterior amortización (art. 338 del TRLSC), con atribución, en su caso, de bonos de disfrute a los titulares de las acciones amortizadas (art. 341 del TRLSC).

La doctrina contable del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha venido considerando la reducción de capital con devolución de aportaciones como un supuesto de desinversión, y ha identificado el coste de la participación aplicando a la inversión la misma proporción que represente la reducción de fondos propios respecto al valor teórico contable de las acciones antes de la reducción, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en dicho momento, de manera tal que la diferencia

entre el valor por el que se debe reconocer la participación en la sociedad beneficiaria y el valor en libros que se da de baja se contabilizará en una partida de reservas.

El artículo 17.6 establece que *en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.*

La regla fiscal supone que los bienes y derechos recibidos como consecuencia de la reducción de capital son recuperación del valor de la inversión, de manera tal que no existirá renta sino cuando el importe de aquellos supere al de esta última. Así pues, la regla fiscal puede diferir el cómputo de la renta inherente a la reducción del capital en relación con su reconocimiento contable, pero el efecto práctico es irrelevante, por cuanto dicha renta está exenta. Solamente si no lo estuviera por mediar alguna causa de exclusión de la exención o, simplemente, por no concurrir los requisitos legales, habría un cierto impacto temporal.

EJEMPLO 10

- Constitución de A con capital: 100; beneficios acumulados: 60; importe de la reducción: 30; valor de adquisición socio S1: 40 (40 %), S2: 5 (20 %), S3: 45 (40 %).
- El único socio que obtiene renta fiscal es S2: 1 (6 – 5). Esta renta está exenta.

Los otros dos socios aplican el importe recibido a reducir, a efectos fiscales, el valor de adquisición de la participación.

Al igual que se ha comentado en relación con el supuesto de liquidación, cuando la entidad participada carece de beneficios acumulados, la exención no se justifica en la eliminación de la doble imposición.

El artículo 17.6 extiende el régimen de la reducción de capital al caso de *distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones*. El artículo 21, sin embargo, no menciona a las rentas derivadas del reparto de la prima de emisión entre aquellas que dan derecho a la exención, pero siendo su naturaleza análoga a la renta derivada de la reducción del capital, parece congruente postular la exención de aquellas.

2.1.4.4. *Fusión y escisión total o parcial*

De acuerdo con lo previsto en el artículo 22 de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, *en virtud de la fusión, dos o más sociedades mercantiles inscri-*

tas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan.

El artículo 17.9 establece que los socios integrarán en su base imponible *la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada, salvo que resulte de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII de esta ley*, en cuyo caso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 81, esa diferencia no se integrará en la base imponible y la participación recibida toma el valor fiscal de la que se tenía en la entidad extinguida.

Por tanto, cuando la operación de fusión no está acogida al régimen fiscal especial, la exención versa sobre la renta determinada por *la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada*, y cuando sí está acogida no habrá lugar a la exención porque no hay renta gravable, pues esta tan solo aparecerá cuando se transmita la participación, y será a esa renta a la que alcance la exención.

El efecto práctico de los dos regímenes es el mismo, siempre que en las dos transmisiones se mantenga el mismo signo de la renta obtenida. Por el contrario, no lo será cuando la renta obtenida cambia de signo.

EJEMPLO 11

- Fusión entre las sociedades Ay B; S1 es socio de A y recibe acciones de B, cuyo valor de mercado es 20, siendo el valor de adquisición de las entregadas 17; posteriormente la participación se transmite en 25 (1.^a hipótesis), 18 (2.^a hipótesis).
- Operación acogida al régimen especial.
 - Plusvalía de fusión: no hay; la participación recibida toma, a efectos fiscales, el valor de adquisición de la entregada.
 - Plusvalía de transmisión: 8 (25 – 17) (1.^a); 1 (18 – 17) (2.^a).
 - Plusvalía exenta: 8 (1.^a); 1 (2.^a).
- Operación de régimen general.
 - Plusvalía de fusión: 3 (20 – 17).
 - Plusvalía exenta: 3.
 - Plusvalía/minusvalía de transmisión: 5 (25 – 20) (1.^a); –2 (18 – 20) (2.^a).
 - Plusvalía exenta: 5 (1.^a); minusvalía computa: –2 (2.^a).

Puede apreciarse que cuando la renta obtenida no cambia de signo el efecto práctico de los dos regímenes es el mismo. Por el contrario, es distinto cuando la renta obtenida cambia de signo. Esta distorsión no es sino una manifestación particular del caso general. En efecto, cuando en el método de exención se computan las minusvalías, hay un efecto de desimposición en el conjunto del sistema, en la medida en que los precios de los activos financieros fluctúan. Este es, probablemente, uno de los mayores inconvenientes del método de exención.

La renta positiva que se exime toma como punto de referencia el valor de mercado de la participación recibida. La determinación del valor de mercado, en particular de instrumentos de patrimonio, es una operación compleja, sujeta a ciertos grados de discrecionalidad técnica, que podrían ser forzados a la búsqueda de una ventaja fiscal representada por un precio de mercado excesivo que, en potencia, alberga una futura minusvalía derivada de la transmisión de la participación adquirida.

Podría entenderse que ese riesgo queda conjurado, en el caso de acciones y participaciones recibidas como consecuencia de una fusión, porque existe un valor de mercado preciso e inequívoco, esto es, aquel en el que se fundamenta la ecuación de canje del artículo 25 de la Ley 3/2009 que, por otra parte, se determina en un contexto de contraposición de intereses. Sin embargo, no debería perderse de vista que esos intereses también quedarían salvaguardados en el marco de valoraciones optimistas referidas a las dos entidades intervinientes.

2.1.4.5. Aportación no dineraria

La doctrina contable considera que el tratamiento de la aportación no dineraria *debe ser análogo al que se da a las permutas de inmovilizado, lo que implica que cuando tenga carácter de permuta no comercial, situación que puede ser frecuente cuando la aportación supone obtener la práctica totalidad del capital de la sociedad, se reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable* [BOICAC 74, Consulta 6 (NFC030182)].

El artículo 17.4 ordena valorar la participación aportada por *el valor de mercado... salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII*, y el apartado 5 del mismo artículo considera renta gravable *la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal*.

Así pues, donde contablemente, por regla general, no habrá un resultado, fiscalmente habrá una renta gravable, excepto si media la aplicación del régimen especial. Pues bien, esta renta estará, bajo el cumplimiento de los requisitos legales, exenta.

Cumplíndose los requisitos para que la renta derivada de la aportación se halle exenta, el régimen fiscal especial de las aportaciones no dinerarias del artículo 87 pierde, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, todo sentido, pues ninguna ventaja procura diferir la tributación de una plusvalía exenta. Sin embargo, el régimen general puede provocar la distorsión descrita en el apartado precedente.

EJEMPLO 12

- Aportación de participación. Valor de adquisición: 100; valor de mercado: 120; posterior transmisión de la participación por 128 (1.^a hipótesis), 108 (2.^a hipótesis)
- Operación acogida al régimen especial.
 - Plusvalía de aportación no hay. La participación adquirida toma, a efectos fiscales, el valor de adquisición de la aportada.
 - Plusvalía de transmisión: 28 (128 – 100) (1.^a); 8 (108 – 100) (2.^a).
 - Plusvalía exenta: 28 (1.^a); 8 (2.^a).
- Operación de régimen general.
 - Plusvalía de aportación: 20 (120 – 100).
 - Plusvalía exenta: 20.
 - Plusvalía/minusvalía de transmisión: 8 (128 – 120) (1.^a); –12 (108 – 120) (2.^a).
 - Plusvalía exenta: 8 (1.^a); minusvalía computa: –12 (2.^a).

En fin, la exención de una renta que se determina por referencia al valor normal de mercado arroja los riesgos anteriormente expuestos en relación con la fusión, pero agravados en aquellas aportaciones en las que no hay conflicto de intereses.

2.1.4.6. Transmisión del derecho de suscripción preferente

El artículo 304 del TRLSC establece que *en los aumentos de capital social con emisión de nuevas participaciones sociales o de nuevas acciones, ordinarias o privilegiadas, con cargo a aportaciones dinerarias, cada socio tendrá derecho a asumir un número de participaciones sociales o de suscribir un número de acciones proporcional al valor nominal de las que posea*. Este derecho tiene por objeto proteger el contenido de los derechos económicos de los socios sobre la sociedad.

Con ocasión de la transmisión del derecho de suscripción se puede derivar una renta para el socio, positiva o negativa que, de acuerdo con la regla 9.^a 2.5.2 del Plan General de Contabilidad, resulta de enfrentar el precio de la transmisión con el importe del coste de los derechos determinado *aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación*.

Esta renta no está entre las mencionadas en el artículo 21.3, pero estando exentos los dividendos y las rentas positivas de la transmisión de la participación carecería de sentido sostener

que no disfruta de exención. Por otra parte, la transmisión del derecho de suscripción depara la minoración del porcentaje de participación, así como la baja contable de la inversión financiera en el importe del coste del derecho, de manera tal que no existe inconveniente en asimilar esta renta a la derivada de la transmisión de la participación.

2.1.5. Rentas de participaciones preferentes

La disposición adicional primera de la Ley 10/2014 establece que *las participaciones preferentes se considerarán capital de nivel 1 adicional a los efectos previstos en el Reglamento (UE) 575/2013, de 26 de junio, siempre que cumplan con las condiciones establecidas en el capítulo 3 del título I de la parte segunda o en el capítulo 2 del título I de la parte décima de dicho reglamento.*

La calificación como *capital de nivel 1* no implica, desde luego, que estos valores sean *representativos del capital o de los fondos propios de entidades* en el sentido del artículo 21.1.1.º, por cuanto no conceden a sus tenedores derecho pleno sobre los beneficios generados y la cuota de liquidación de la entidad emisora, por más que su retribución guarde una cierta relación con dichos beneficios, de manera tal que estas rentas serán gasto fiscalmente deducible para la entidad pagadora e ingreso computable, sin derecho a exención, para la entidad preceptora.

Ese criterio, deducido del haz de derechos y obligaciones que, habitualmente, comportan las participaciones preferentes, está respaldado por lo previsto en las letras a) y b) del apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 10/2014, a cuyo tenor la remuneración de las participaciones preferentes *tendrá la consideración de gasto deducible para la entidad emisora, y se calificarán como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.2 de la Ley 35/2006*, respectivamente. Subyacía a ese régimen fiscal que las participaciones preferentes debían calificarse como pasivos financieros y no como instrumentos de patrimonio.

En la tramitación del proyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades se ha producido una situación confusa. En efecto, la disposición derogatoria única derogaba las mencionadas letras a) y b), y en el artículo 15 a) de dicho proyecto, relativo a las retribuciones de los fondos propios, se decía que *las participaciones preferentes a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 10/2014... se regirán por lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley*, de manera tal que se confiaba el régimen fiscal a la regulación contable.

No era una mala solución técnica, pues la regulación contable, atenta siempre al fondo antes que a la forma, hubiera procurado la misma calificación que la contenida implícitamente en la norma que se derogaba, esto es, pasivo financiero, y no instrumento de patrimonio o valor representativo de la participación en los fondos propios de entidades, al tiempo que se dejaba abierta la puerta para el caso, seguramente extravagante, de alguna emisión disclosa susceptible de ser calificada como fondo propio. Pero sí era una mala solución política, porque reabría las incerti-

dumbres que el legislador de la Ley 19/2013 supo acertadamente despejar mediante la incorporación a la Ley 13/1985, de una disposición adicional, cuyo contenido sustancial había recalado, finalmente, en la disposición adicional primera de la Ley 10/2014.

En la tramitación legislativa las dos menciones que el proyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades dedicaba a las participaciones preferentes fueron enmendadas, de manera tal que ha desaparecido tanto el párrafo del artículo 15 a) como la derogación expresa de la disposición adicional primera de la Ley 10/2014.

Las aguas no se han salido de su cauce. Así, las rentas de las participaciones preferentes emitidas por las entidades de crédito en los términos previstos en la Ley 10/2014 determinan gastos fiscalmente deducibles para la entidad emisora e ingresos financieros no acogibles a la exención del artículo 21 para su perceptor.

Cuestión distinta es que, eventualmente, pueda haber alguna emisión singular que sí merezca la calificación de fondos propios según las normas contables, lo que solo se presentará, previsiblemente de manera episódica, en relación con operaciones financieras realizadas en el seno de un mismo grupo mercantil no sujeto a las normas financieras prudenciales. En tal caso el artículo 15 a) rechazará la deducción en sede del emisor y el artículo 21.2.1.º concederá la exención en sede del perceptor.

2.1.6. Permutas

En las permutas no comerciales los elementos recibidos toman el valor de los entregados, de manera que no existe renta contable, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad. Por el contrario, el artículo 17.4 e) ordena valorar por el valor normal de mercado a los elementos adquiridos por permuta, y el artículo 17.5 precisa que *las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados*.

Siendo indiscutible que la permuta es una modalidad de transmisión, la exención también se aplicará respecto de las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de aquellas permutas que versen sobre una participación, y habrá dos exenciones cuando la permuta sea de participación contra participación.

Se reproducen aquí los riesgos, anteriormente esbozados, en relación con la determinación del valor de mercado, pero con mayor intensidad por cuanto concurren dos exenciones. En efecto, todo error al alza en la determinación del valor de mercado crea dos minusvalías potenciales, sin que incida, en absoluto, en el disfrute de las exenciones concurrentes. Nótese, por otra parte, que en este supuesto el exceso de valor sobre el mercado, en cuanto afecte por igual a las participaciones permutadas, no determina perjuicio para las entidades permutantes.

EJEMPLO 13

- Permuta de participación contra participación. Valores de adquisición respectivos: 100 y 84; valor de mercado: 108; posterior transmisión: 92.
- Plusvalía de permuta: 8 (108 – 100); 24 (108 – 84), ambas exentas.
- Minusvalías de transmisión: –16 (92 – 108), en las dos entidades.

2.2. RENTAS EXCLUIDAS DE LA EXENCIÓN

De entre las rentas por su naturaleza aptas para disfrutar de la exención, quedan excluidas las siguientes:

- Dividendos o participaciones en beneficios *cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad pagadora* (art. 21.1).
- Rentas *distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario* [art. 21.8 a)].
- Rentas obtenidas por *agrupaciones de interés económico españolas y europeas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física* [art. 21.8 b)].
- Rentas de fuente extranjera respecto de las cuales la entidad *opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32 de esta ley* [art. 21.8 c)].
- Rentas relativas a entidades residentes *en un país o territorio calificado como paraíso fiscal*, excepto, bajo determinadas circunstancias, cuando se trate de un Estado miembro de la Unión Europea (art. 21.9).

Además, tampoco disfrutarán de exención, las rentas de aquella participación que no cumpla con los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 21, ni aquellas otras comprendidas en la disposición adicional primera, las cuales serán analizadas conjuntamente con los referidos requisitos.

2.2.1. Rentas que generan un gasto fiscalmente deducible

El penúltimo párrafo del artículo 21.1 niega la exención *respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora*.

Con esta norma se puede entender realizada la transposición al ordenamiento interno de la nueva letra a) del artículo 4.1 de la Directiva 2011/96/UE, a cuyo tenor los Estados miembros *se abstendrán de gravar tales beneficios en la medida en que los mismos no hayan sido deducibles por la entidad filial, y los gravarán en la medida en que hayan sido deducibles*⁵. Adicionalmente, se puede entender recogida la recomendación de la OCDE de incorporar una norma defensiva en relación con los denominados híbridos financieros, a cuyo tenor, si la jurisdicción fiscal de la entidad pagadora de la renta la considera fiscalmente deducible, la jurisdicción fiscal de la entidad preceptora de la renta la deberá considerar plenamente gravable⁶.

Las rentas excluidas son aquellas que, teniendo la consideración de dividendos o participaciones en beneficios de acuerdo con las normas mercantiles, determinan un gasto fiscalmente deducible. Las rentas que no tienen la consideración de dividendos o participaciones en beneficios están excluidas de la exención por su propia naturaleza.

La finalidad de la norma es evitar la no imposición que se produciría si un dividendo es admitido a la exención cuando la renta de la que deriva no ha sufrido tributación en sede de la entidad pagadora. En este sentido, las rentas rechazadas deberían ser todas las que no han soportado tributación en sede de la entidad pagadora, cualquiera que fuera la técnica impositiva determinante, esto es, no solo la consideración de gasto fiscalmente deducible, sino reducción de la base imponible, bonificación o cualquier otra de efecto equivalente, fundada en causa distinta que la de evitar la doble imposición, pero la literatura legal apunta exclusivamente al *gasto fiscalmente deducible*.

En un contexto internacional donde la cooperación va a la zaga de la competencia fiscal, era conveniente una redacción más ambiciosa.

El inverso de la norma negadora de la exención es que toda renta que no haya determinado un gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad pagadora debería ser admitida a la exención. Esta interpretación no es correcta. En efecto, la renta convocada a la exención es el dividendo o la participación en beneficios, pero no la renta que no haya generado un gasto fiscalmente deducible. Por tanto, los intereses de un préstamo, exceptuados los de carácter participativo intragrupo, aun cuando no hayan sido fiscalmente deducibles, no están exentos.

Debe tenerse en cuenta, no obstante, que cuando las propias normas del Impuesto sobre Sociedades califican como dividendo o participación en beneficios lo que desde el punto de vista de la normativa mercantil de naturaleza contable es un interés, prevalece la calificación fiscal, a los efectos de aplicar la exención. En estos casos se está, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, ante un dividendo o participación en beneficios, con todas sus consecuencias.

La norma negadora de la exención operará, básicamente, en el contexto de las relaciones financieras transfronterizas, pues en el ámbito interno ningún dividendo o participación en bene-

⁵ Traducción y composición del autor.

⁶ *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Case 1. Hybrid Financial Instrument*. OECD.

ficios tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible. Ni tan siquiera aquellos que las normas mercantiles de naturaleza contable califican como intereses, cual puede ser el caso de ciertas acciones sin voto o rescatables.

La norma rechaza la exención de una renta cuya distribución haya generado un gasto fiscalmente deducible en sede de la *entidad pagadora*. La interposición de una entidad entre la realmente pagadora y la perceptora final no debería preterir la aplicación de la norma. La entidad pagadora no sería, por tanto, la que materialmente realiza el pago cuando su función es puramente intermediaria, sino que lo sería la entidad en la que se origina la renta pagada.

Cuando la entidad pagadora del dividendo está dedicada a la tenencia de activos financieros representativos de endeudamiento, nutre sus ingresos de intereses, de manera tal que el dividendo que distribuye procede de intereses, los cuales generalmente habrán sido gasto fiscalmente deducible en sede de las entidades prestatarias. Esta situación es distinta de la precedente. Aquí no hay interposición, si bien no será siempre fácil distinguir entre la situación de interposición con finalidad fiscal y la situación de actividad de tenencia de activos financieros. La entidad pagadora de la renta, por otra parte, tributará sobre sus beneficios, y la exención cumplirá su papel de eliminar la doble imposición económica.

Sin embargo, si la entidad pagadora tributa livianamente, sea porque lo hace a un tipo nominal de gravamen del 10 % o ligeramente superior, o porque haciéndolo a un tipo superior disfruta de algún privilegio fiscal bajo la forma de *exención, bonificación, reducción o deducción*, el loable objetivo de repudiar la no imposición quedará frustrado. Nótese, para mayor desencanto, que esta situación solo es concebible cuando la entidad pagadora del dividendo no es residente en territorio español, pues las residentes tributarían plenamente. En cierto modo, la entidad pagadora no residente cumple, en el supuesto propuesto, una función muy próxima a la de una institución de inversión colectiva. Pues bien, el artículo 53 de la ley establece que los socios de las mismas no pueden *aplicar la exención prevista en el artículo 21 de esta ley*.

Obviamente esta norma no puede extenderse al caso que se comenta. Tan solo si se dieran los supuestos determinantes de la aplicación de las normas sobre transparencia fiscal internacional se enderezaría la no imposición.

EJEMPLO 14

La entidad A participa en el 100 % sobre B, no residente, cuyo activo está compuesto por créditos a entidades del grupo no residentes que realizan actividades económicas: ingresos por intereses: 140, gastos por intereses: 60, resultado contable: 78, dividendo: 70. Tipo de gravamen nominal: 25 %, bonificación: 80 %.

.../...

.../...

Dividendo exento, a pesar de que la tributación efectiva es 5 %, por razón de la exención y de que los intereses fueron fiscalmente deducibles en las entidades pagadoras. No opera la transparencia fiscal internacional, por cuanto las entidades pagadoras de los intereses realizan actividades económicas y forman parte del grupo mercantil de la entidad perceptora.

Con todo, la nueva norma enderezará situaciones similares a la creada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014 [rec. núm. 232/2011 (NFJ053848)], la cual admitió la exención de las rentas denominadas *juros* a pesar de que constaba en el expediente que habían tenido la consideración de gasto fiscalmente deducible por *cuanto tienen el mismo «leit motiv» que los dividendos, es decir, la existencia de beneficios y su distribución por acuerdo de la Junta de accionistas... su fuente es la existencia de una renta y su título imputativo es la participación del socio en el capital social...*

Cuestión distinta es que la norma pueda aplicarse en relación con el método de exención previsto en un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, a la cual no cabe dar una respuesta general sino incardinada en cada convenio, por más que sea pertinente intuir una respuesta positiva, habida cuenta que los convenios no amparan la no imposición.

2.2.2. Fondo de regulación del mercado hipotecario

Los fondos de regulación del mercado hipotecario están regulados en la Ley 2/1981, de regulación del mercado hipotecario. El artículo 30.4 c) del TRLIS excluía las rentas distribuidas por los mismos de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos, y el artículo 21.8 reproduce la exclusión.

2.2.3. Agrupaciones de interés económico españolas y europeas

Las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, así como las uniones temporales de empresas, tributan en régimen de transparencia fiscal *por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español*.

Esa base imponible se determina de acuerdo con las normas generales, de manera tal que los dividendos y las plusvalías estarán exentos, bajo el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos. No obstante, cuando al menos uno de sus socios tuviere *la condición de persona física*, no se aplica la exención.

Con esta drástica regla se trata de evitar que, por el conducto de la agrupación de interés económico o de la unión temporal, el socio persona física pueda disfrutar de una exención que,

caso de percibir directamente el dividendo o de realizar directamente la plusvalía, no le hubiera correspondido. Visto el interés que se protege, ha de concluirse que dicho socio, persona física, ha de residir en territorio español.

Tal vez la medida sea excesiva, pues la concurrencia de una participación mínima de una persona física implica la pérdida del régimen de exención para la agrupación o la unión temporal y, por ende, para los restantes socios, pues los mismos deben integrar en su base imponible la porción de base imponible que les corresponda por su participación en aquella.

Salvando esa excepción, el régimen de exención de dividendos y plusvalías se aplica tanto a la agrupación o unión temporal como a sus socios. No obstante, por lo que se refiere a estos últimos, los dividendos no se integran en su base imponible por virtud del régimen de transparencia fiscal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43.3.

¿Se aplica el régimen de exención en relación con la transmisión de la participación?

El sistema de eliminación de la doble imposición de plusvalías en el régimen de transparencia fiscal es, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43.4 aumentar el valor de adquisición de la participación *en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.*

Podría sostenerse que ese aumento del valor de adquisición, denominado «valor de titularidad», es sustitutivo del régimen de exención. También podría sostenerse que ese aumento juega, simplemente, para determinar el importe de la plusvalía que, en todo caso, disfrutará de exención.

¿Cumple la agrupación de interés económico o la unión temporal el requisito de tributación mínima? En la medida en que dichas entidades están sujetas al Impuesto sobre Sociedades podría sostenerse la respuesta positiva, pero también la negativa, al menos en relación con la porción de base imponible imputada, por cuanto están exceptuadas de pagar la deuda tributaria.

En fin, la cuestión, sobre la que se abundará en sede del análisis del requisito de tributación mínima, no es baladí, por cuanto la interpretación favorable a la exención abre la puerta a la no imposición basada en el juego conjunto de la no tributación por la parte de base imponible imputada y la exención relativa a plusvalías que descontaron beneficios futuros, tal y como enseña la experiencia del antiguo régimen de transparencia fiscal interna.

2.2.4. Aplicación de métodos de imputación

Los artículos 31 y 32 regulan, respectivamente, la deducción para evitar la doble imposición internacional en relación con las retenciones soportadas por las rentas de fuente extranjera, y la deducción para evitar la doble imposición económica internacional en relación con los dividen-

dos y participaciones en beneficios. Las deducciones de los artículos 31 y 32 pueden acumularse, pero están sujetas al límite de la cuota íntegra que se derive de la renta extranjera.

Los artículos 21, 31 y 32 tienen el mismo objetivo, esto es, eliminar la doble imposición internacional, y confluyen respecto de los dividendos y participaciones en beneficios de fuente extranjera. Corresponde al contribuyente optar por el artículo 21, método de exención, o los artículos 31 y 32, método de imputación, en el bien entendido que deberán cumplirse los requisitos legalmente establecidos.

La opción versa sobre las rentas de fuente extranjera susceptibles de acogerse a los dos regímenes, no sobre el activo financiero del que procede. Por tanto, las rentas de un mismo activo financiero, dividendos o participaciones en beneficios, podrán estar afectas al método de exención o al de imputación, incluso en un mismo periodo impositivo aunque, naturalmente, sin solaparse.

Los efectos prácticos del método de exención y el de imputación son idénticos cuando la imposición sufrida por la renta extranjera es igual o superior a la imposición en España. Cuando es inferior el método de exención depara una carga tributaria menor. Tal vez por ello la opción se regula a modo de causa de inaplicación del método de exención. En este sentido, la exención no se aplica *a las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32.*

El método de imputación, a diferencia del método de exención, no establece el requisito de tributación mínima, ni rechaza las rentas procedentes de entidades residentes en paraísos fiscales, lo cual es congruente con su propia naturaleza, y de ahí que sea previsible su aplicación en esos escenarios.

2.2.5. Paraísos fiscales

El apartado 9 del artículo 21 establece que *en ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.*

La noción de paraíso fiscal se halla en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, según redacción de la disposición final segunda de la Ley 26/2014. El informe de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 2014 (NFJ017188) explica que la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991, con las modificaciones introducidas por el Real Decreto 116/2013, continúa siendo válida, sin perjuicio de su actualización atendiendo a los criterios legalmente establecidos⁷.

⁷ a) *La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Conve-*

La característica de residente en paraíso fiscal se predica respecto de la entidad participada, no del origen de las rentas. Por tanto, una entidad residente en un paraíso fiscal que obtenga sus rentas de entidades plenamente operativas no residentes en paraísos fiscales frustra la aplicación de la exención. Lo inverso no es cierto, al menos según la literatura legal, esto es, las rentas procedentes de paraísos fiscales obtenidas por una entidad no residente en un paraíso fiscal, no frustra la aplicación de la exención.

El lógico rechazo de los paraísos fiscales tal vez hubiera debido llevar a excluir de la exención a las rentas derivadas de la participación sobre entidades no residentes en paraísos fiscales, pero cuyos ingresos proceden de entidades residentes en paraísos fiscales.

En el caso de que algún Estado miembro o territorio de la Unión Europea tuviere la consideración de paraíso fiscal, la exención se aplica siempre que *el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas*.

Nótese que las dos notas deben concurrir. La primera tiene un elevado componente subjetivo, no así la segunda, pues la realización de actividades económicas es un dato de la realidad, descrito por el artículo 5.1 como *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*, y acotado negativamente por el artículo 5.2 al atribuir a la *sociedad patrimonial* la característica de *que no realiza una actividad económica*, y definirla como *aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica*.

Esta acotación negativa permite entender, en sentido inverso, que las entidades que desempeñan la función de *holding* realizan actividades económicas si poseen activos financieros de aquellos que no se consideran valores a efectos de la definición de sociedad patrimonial, esto es, básicamente aquellos 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 sea a su vez patrimonial*.

En fin, la fórmula empleada para habilitar a las entidades residentes en paraísos fiscales de Estados miembros de la Unión Europea es la misma que las excluye de la transparencia fiscal internacional, pero ligeramente distinta de aquella que permite la exención en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los dividendos pagados a una entidad matriz europea cuyos derechos

nio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación. b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional. c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

políticos están, mayoritariamente, en manos de personas o entidades que no residen en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pues la misma apela a los *motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas*, en lugar de hacerlo a la realización de actividades económicas, de manera tal que está anclada en notas altamente subjetivas.

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

(Segunda parte)

Joaquín Blasco Merino

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Como señalamos en la parte primera de este artículo, el objetivo del mismo es analizar, 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. Analizadas en la primera parte las principales modificaciones introducidas en el hecho imponible y en la base imponible, examinamos ahora 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

(Second part)

Joaquín Blasco Merino

ABSTRACT

As notes in the first part of this article, the objective is analyze 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. Analyzed in the first part of the major innovations in the taxable event and the tax base, now we examine 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.

PRIMERA PARTE

Puede encontrar la primera parte de este estudio en *RCyT*. CEF, número 383, febrero 2015.

Sumario

3. Tipos de gravamen
4. Tratamiento de la doble imposición, interna e internacional. nuevo régimen de exención
 - 4.1. Dividendos y participaciones en beneficios
 - 4.2. Rentas generadas por establecimientos permanentes
 - 4.3. Rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones
 - 4.4. Rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones
 - 4.5. Deducción por doble imposición internacional
 - 4.6. Régimen transitorio aplicable a las deducciones por doble imposición
5. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
 - 5.1. Deducción por inversiones medioambientales
 - 5.2. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión de beneficios
 - 5.3. Deducción por gastos de formación profesional
 - 5.4. Deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica
 - 5.5. Deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales
 - 5.6. Deducciones por creación de empleo
 - 5.7. Normas comunes a las deducciones
 - 5.8. Régimen transitorio aplicable a las deducciones para incentivar determinadas actividades
 - 5.9. Cuadro resumen sobre la vigencia de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
6. Facultad de comprobación por la Administración tributaria
7. Pagos fraccionados
8. Regímenes especiales del impuesto
 - 8.1. Régimen especial de las empresas de reducida dimensión
 - 8.2. Régimen especial de consolidación fiscal
 - 8.3. Régimen aplicable a las operaciones de reestructuración
 - 8.4. Transparencia fiscal internacional
 - 8.5. Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE)
9. Entrada en vigor, régimen aplicable a 2015 y régimen transitorio
 - 9.1. Régimen aplicable a 2015
 - 9.2. Régimen transitorio

3. TIPOS DE GRAVAMEN

De acuerdo con el artículo 29 de la LIS, las modificaciones introducidas en materia de tipos de gravamen son las que se indican a continuación:

1. El tipo general de gravamen será del 25 % (se reduce en cinco puntos, del 30 % al 25 %) y resultará de aplicación a las empresas de reducida dimensión, como luego se verá.
2. Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas (en los mismos términos que recogía el TRLIS) tributarán al 15 % durante el primer periodo impositivo en el que se obtenga base imponible positiva y el inmediato siguiente, salvo que deban tributar a un tipo inferior (anteriormente al 15 % los primeros 300.000 euros de base imponible y al 20 % el exceso). No se aplicará este tipo reducido a las entidades que tengan la consideración de sociedad patrimonial según el artículo 5.2 de la LIS.
3. Se aplicará un tipo del 20 % a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extracooperativos (tipo general).
4. Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general (25 %) excepto por los resultados extracooperativos (30 %).
5. Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30 % (manteniendo así las primeras el mismo tipo aplicable anteriormente).

En el resto de casos se mantiene el tipo existente en el TRLIS, sin materializarse cambio alguno.

RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE EN MATERIA DE TIPOS DE GRAVAMEN

Para el año 2015 la disposición transitoria trigésima cuarta letras i), j) y k) de la LIS señala que los tipos de gravamen aplicables serán los que se indican a continuación:

1. El tipo general de gravamen será del 28 %.
2. Tributarán al tipo del 25 %:
 - a) Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social y las mutuas colaboradoras de la Seguridad Social.
 - b) Las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento.

- c) Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30 %.
 - d) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
 - e) Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.
 - f) Los fondos de promoción de empleo.
 - g) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - h) La entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.
 - i) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
3. 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 %.
4. Las empresas de reducida dimensión tributarán con arreglo a la siguiente escala:
- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 %.
 - Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28 %.
5. Las microempresas (entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los periodos impositivos iniciados en 2015 sea inferior a 5.000.000 de euros, se mantenga la plantilla respecto a 2008 y la plantilla media de los trabajadores sea inferior a 25 empleados) tributarán al tipo de gravamen del 25 %.

En resumen, los tipos de gravamen aplicables en los ejercicios 2014 y 2015 y posteriores serán los que se indican a continuación:

	2014	2015	2016
General	30 %	28 %	25 %
Entidades crédito	30 %	30 %	30 %
Hidrocarburos	35 %	33 %	30 %
Pymes	25 % 300.000 30 % resto	25 % 300.000 28 % resto	25 %
.../...			

	2014	2015	2016
.../...			
Microempresas	20 % 300.000 25 % resto	25 %	25 %
Nueva constitución	15 % 300.000 20 % resto	15 %	15 %
Resto no varían			

En cuanto al régimen transitorio relativo al tipo de gravamen aplicable, y su relación con regímenes tributarios especiales resulta relevante destacar la disposición transitoria vigésima segunda de la LIS que señala:

- Las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas, tributarán de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimonovena del TRLIS.
- Las entidades acogidas a lo dispuesto en la disposición adicional decimosegunda del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 (tipo de gravamen reducido por mantenimiento de empleo), se regularán por lo en ella establecido, aun cuando los requisitos exigidos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

4. TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN, INTERNA E INTERNACIONAL. NUEVO RÉGIMEN DE EXENCIÓN

Uno de los aspectos más novedosos de la LIS es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea n.º 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resultaba ineludible una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el IS, con dos objetivos fundamentales:

- Equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas.
- Y establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

No se aplicará el régimen de exención:

- a) A las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- b) A las rentas obtenidas por Agrupaciones de Interés Económico españolas y europeas, y por Uniones Temporales de Empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física.
- c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32 de la LIS.
- d) Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

El tratamiento de la doble imposición en la LIS se realiza a cuatro niveles distintos, en cuanto a la doble imposición interna y en un quinto en cuanto a la doble imposición internacional:

4.1. DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS

El artículo 21 de la LIS incorpora un régimen de exención general aplicable tanto a las rentas provenientes de entidades residentes en España como a las rentas provenientes de participaciones en el exterior (régimen de exención), cuando anteriormente solo se aplicaba a estas últimas.

Para la aplicación de la exención, serán necesarios dos requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación directa o indirecta sea de, al menos, un 5 % o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros.

La participación se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo (para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades del mismo grupo de sociedades).

Resulta relevante destacar que, a diferencia del TRLIS que permitía la aplicación de una deducción por doble imposición interna del 50%, para los dividendos o participaciones en beneficios de aquellas carteras cuyo porcentaje de participación fuera inferior al 5%, en la LIS no hay ningún tipo de mecanismo para evitar o ate-

nuar la doble imposición aplicable a los dividendos obtenidos de participaciones inferiores al citado umbral de participación significativa.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 % de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas en el contribuyente requerirá que el mismo tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los mismos requisitos. El porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo y formule cuentas anuales consolidadas.

La participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 %, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

Estos requisitos no resultarán de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada (como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores) sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

- b) En caso de entidades no residentes será necesario que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio IS y gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10 %. Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

No se aplicará la exención respecto de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Se prevé la aplicación parcial del régimen de exención, de tal forma que, en el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o fondos propios procedentes de dos o más entidades, pero que solo respecto de alguna de ellas cumpla los requisitos citados, la exención se referirá únicamente a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos correspondientes a las entidades respecto de las que se cumplen los requisitos.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS señala que el régimen de exención aplicable a los dividendos de participaciones de entidades residentes que regula el artículo 21.1 de la LIS será también aplicable para aquellas participaciones que se hubieran adquirido en periodos impositivos iniciados, en sede del transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Además, para dichas participaciones, se establecen dos especialidades:

1. La distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizada por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación.
2. Además, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100 % de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando:

- a) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su anterior transmisión, en la base imponible del IS tributando al tipo general, al 25 %, al 40 % o la tarifa de las empresas de reducida dimensión, y que dicha renta no hubiera tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en el artículo 30.5 del TRLIS.

Cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será del 18 % del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

- b) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con ocasión de su anterior transmisión, en la base imponible del IRPF, con anterioridad a 1 de enero de 2015.

La deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el IRPF corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la base imponible del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

Estas deducciones serán de aplicación aun cuando la distribución de dividendos o la participación en beneficios no determinen ingreso en la base imponible del ahorro y se aplicarán parcialmente cuando la prueba a que se refiere este apartado tenga carácter parcial.

En caso de dividendos de entidades no residentes el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS recoge, casi de forma idéntica, el régimen aplicable a las participaciones en entidades residentes, exigiendo que se haya tributado en España por un importe equivalente al dividendo y permitiendo su aplicación conjunta con la deducción del artículo 32 de la LIS sujeta al límite previsto en el artículo 32.4 de la LIS.

4.2. RENTAS GENERADAS POR ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

En relación con las rentas generadas por establecimientos permanentes, el artículo 22 de la LIS mantiene el criterio establecido en el TRLIS por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que no permite integrar en la base imponible del impuesto las rentas negativas del establecimiento permanente hasta su transmisión o hasta que se produzca el cese en su actividad.

Para el caso de rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes, el citado artículo 22 de la LIS recoge el mismo criterio y los mismos requisitos que su artículo 21 para las entidades no residentes, es decir, que estarán exentas cuando el establecimiento permanente haya estado sujeto y no exento por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio IS y gravado a un tipo nominal de, al menos, el 10%.

Además se regula expresamente la posibilidad de operar en un mismo país a través de establecimientos permanentes diferenciados, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS señala que en el caso de que un establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención prevista en el artículo 22 de la LIS o la deducción a que se refiere el artículo 31 de la LIS solo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

4.3. RENTAS POSITIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

El artículo 21 de la LIS incorpora un régimen de exención aplicable a las rentas positivas obtenidas en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los mismos requisitos establecidos para la exención de dividendos.

El requisito previsto en la letra a) (% de participación y/o del valor de adquisición de la inversión y tiempo de tenencia) deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión.

El requisito previsto en la letra b) (gravamen a un tipo mínimo nominal del 10 % en el caso de entidades no residentes) deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. En el caso de que este requisito no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con la regla de proporcionalidad que se establece según:

- Se trate de incremento neto de beneficios no distribuidos (estará exenta la ganancia que se corresponda a los ejercicios en los que se cumplen los requisitos).

- O no se corresponda con incremento neto de beneficios no distribuidos (en cuyo caso estará exenta la parte proporcional en el tiempo calculada de forma lineal que se corresponda a los ejercicios en los que se cumplen los requisitos).

Se prevé igualmente la aplicación parcial del régimen de exención en el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o fondos propios de una entidad residente o no residente que, a su vez, participe en dos o más entidades, cuando solo respecto de alguna de ellas cumpla los requisitos exigidos.

EJEMPLO 9. Comparación régimen anterior

La sociedad A adquiere en 2010 el 10 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros de capital social.

- En el año 2014 vende su participación por 200.000 euros correspondiendo 40.000 euros al incremento neto de beneficios en los ejercicios de tenencia. Tributa en régimen general.
- La venta se produce en 2015 con las mismas circunstancias. Tributa en régimen general.

Solución

- La ganancia obtenida por la sociedad A será de 100.000 euros correspondiendo 40.000 euros al incremento neto de beneficios no distribuidos de la sociedad participada en el tiempo de tenencia de la participación.

De acuerdo con la normativa vigente en 2014 la sociedad A:

- Deberá integrar en la base imponible el importe de la ganancia, es decir, 100.000 euros.
- Tendrá derecho a aplicar la deducción por doble imposición de plusvalías que recoge el artículo 30.5 del TRLIS en la parte correspondiente al incremento neto de beneficios no distribuidos de la sociedad participada en el tiempo de tenencia de la participación, 40.000 euros.

Por tanto:

Ganancia obtenida	100.000
Cuota íntegra	30.000
Deducción por doble imposición plusvalías	- 12.000
Tributación efectiva	18.000

.../...

.../...

- b) De acuerdo con el artículo 21 de la LIS, en 2015 la ganancia obtenida por la sociedad A estará exenta al cumplir el requisito de participación y de periodo de tenencia que recoge la norma.

Finalmente, se introducen nuevos supuestos de no aplicación o limitación de la exención.

En cuanto a los supuestos de no aplicación, señala la LIS que no se aplicará la exención:

- a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial o de Agrupación de Interés Económico española o europea, 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.

Cuando estas circunstancias se cumplan solo en alguno o algunos de los periodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas concernidas que proporcionalmente se corresponda con aquellos periodos impositivos.

- b) A las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de la LIS (transparencia fiscal internacional) siempre que, al menos, el 15% de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional.

Lo dispuesto en estos dos supuestos resultará igualmente de aplicación en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

En cuanto a los supuestos de limitación de la exención, señala el artículo 21 de la LIS:

- a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial de reestructuración empresarial y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este impuesto, del IRPF o del IRNR, derivadas de:

- 1.º La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de tenencia de participación y, total o parcialmente, al menos en algún ejercicio, el requisito de gravamen.

- 2.º La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención solo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS.

El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del periodo impositivo.

En los mismos términos se integrará en la base imponible del periodo la renta diferida con ocasión de la operación de reestructuración, en caso de aplicación parcial de la exención prevista en el artículo 21.3 de la LIS.

- b) En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, la exención se limitará al exceso sobre el importe de las rentas negativas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan sido objeto de integración en la base imponible.

En cuanto al régimen transitorio, el apartado primero de la disposición transitoria decimoviena de la LIS recoge la misma norma que en el ámbito de la exención por doble imposición internacional recogía el artículo 21.2 b) del TRLIS, es decir, que:

«En el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del contribuyente, a los efectos de determinar la exención a que se refiere el artículo 21 de esta ley.»

Esta norma tiene por objeto recuperar o reintegrar las correcciones de valor que hayan sufrido las participaciones, que se realizaron con anterioridad a 1 de enero de 2013 y que fueron fiscalmente deducibles, cuando se transmita la participación obteniéndose una plusvalía exenta.

4.4. RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

En caso de rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones la LIS incorpora las siguientes normas:

- a) Con carácter general, las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones tienen la consideración de deducibles fiscalmente.

- b) De forma similar al régimen establecido en la normativa anterior por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, el artículo 21.7 y el apartado segundo de la disposición transitoria decimonovena de la LIS señalan que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del periodo impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios:
- No hayan minorado el valor de adquisición.
 - Y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención de dividendos o en su caso a la deducción por doble imposición interna prevista en el apartado 2 del artículo 30 del TRLIS.
- c) De acuerdo con el artículo 21.7 de la LIS, el importe de la renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del mismo grupo de sociedades se minorará:
- En el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente,
 - y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

EJEMPLO 10. Minoración de renta negativa por ganancia exenta intragrupo precedente

La sociedad A adquiere en 2015 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros.

A finales del ejercicio 2016 percibe un dividendo de la sociedad B por importe de 10.000 euros.

En el ejercicio 2017 la sociedad A transmite la participación de la sociedad B a una sociedad C de su mismo grupo por 150.000 euros. Esta ganancia se declara exenta.

En el ejercicio 2018 la sociedad C transmite la participación de la sociedad B por importe de 70.000 euros.

Solución

En el ejercicio 2017 la sociedad A transmite la participación en la sociedad B por importe de 150.000 euros. La ganancia inicial es de 50.000 euros pero se declara exenta por aplicación del artículo 21 de la LIS.

Por tanto, en 2017 no se integra en la base imponible cantidad alguna.

En el ejercicio 2018 la sociedad C transmite la participación en la sociedad B obteniendo una pérdida de 80.000 euros.

.../...

.../...

Dicha pérdida, de acuerdo con el artículo 21.7 de la LIS, deberá minorarse con el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente (de la sociedad A a la sociedad B) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

Es decir, el importe de la pérdida a imputar por la sociedad A será de 20.000 euros de acuerdo con el siguiente cálculo:

Pérdida obtenida por la sociedad C	70.000
Ganancia previa obtenida por la sociedad A	- 50.000
Pérdida a declarar por la sociedad C	20.000

EJEMPLO 11. Combinado de imputación temporal de pérdidas y minoración de renta negativa por ganancia exenta intragrupo precedente

La sociedad F adquiere en 2015 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 80.000 euros.

La sociedad F vende a la sociedad A en 2016 el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros. Dicha operación se declara exenta.

A finales del ejercicio 2017 la sociedad A percibe un dividendo de la sociedad B por importe de 10.000 euros.

En el ejercicio 2018 transmite la participación de la sociedad B a una sociedad C de su mismo grupo por 50.000 euros.

En el ejercicio 2019 la sociedad C transmite la participación de la sociedad B por importe de 65.000 euros.

Solución

En 2016 la sociedad F vende a la sociedad A el 100 % de las participaciones de la sociedad B por valor de 100.000 euros. Obtiene una ganancia de 20.000 euros que se declara exenta por aplicación del artículo 21 de la LIS.

En el ejercicio 2017 el dividendo percibido por la sociedad A está exento, puesto que cumple los requisitos de participación y permanencia que regula la norma.

En el ejercicio 2018 la sociedad A transmite la participación en la sociedad B por importe de 50.000 euros. La pérdida inicial es de 50.000 euros, pero:

.../...

.../...

- Esta cuantía debe minorarse en el importe de los dividendos exentos percibidos desde 2009, en este caso 10.000 euros, por lo que la pérdida a computar será de 40.000 euros.
- Y además al haberse transmitido a una empresa del grupo, y de acuerdo con las normas de imputación temporal del artículo 11.10 de la LIS, deberá integrarse en la base imponible cuando se transmita a un tercero o la entidad adquirente o la transmitente salgan del grupo.

Por tanto, en 2018 no se integra en la base imponible cantidad alguna.

En el ejercicio 2019 la sociedad C transmite la participación en la sociedad B obteniendo una ganancia de 20.000 euros. Dicha ganancia está exenta puesto que cumple los requisitos de participación y permanencia que regula la norma.

Además, en el ejercicio 2018 la sociedad A podrá imputar la pérdida de 40.000 euros que tenía diferida por la venta de las participaciones en 2017. Sin embargo, esta pérdida deberá minorarse:

- En el importe de la renta positiva de 15.000 euros obtenida en la transmisión posterior (de la sociedad C a un tercero) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención por aplicación del artículo 11.10 de la LIS.
- En el importe de la renta positiva de 20.000 euros obtenida en la transmisión intra-grupo precedente (de la sociedad F a la sociedad A) y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención por aplicación del artículo 21.7 de la LIS.

Es decir, el importe de la pérdida a imputar por la sociedad A será de 5.000 euros. En realidad, este importe coincide con la renta global obtenida por el grupo:

Precio de venta de la sociedad C	65.000
Precio de compra de la sociedad F	- 80.000
Dividendo obtenido por la sociedad A	+ 10.000
Renta global obtenida por el grupo	- 5.000

4.5. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Aparte de las modificaciones ya reseñadas en relación con la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (y las reglas similares para rentas procedentes de establecimientos permanentes), se contemplan las novedades que se exponen a continuación.

En relación con las rentas obtenidas en el exterior que han sido objeto de gravamen fuera de España, el artículo 31 de la LIS mantiene el criterio de permitir la deducción del importe menor entre:

- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, sin que el mismo pueda exceder del impuesto que corresponda según el Convenio de doble imposición suscrito con el Estado en cuestión, si lo hubiera.
- El impuesto que habría correspondido pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español.

Como principal novedad respecto al tratamiento anterior, se establece la deducibilidad del exceso del impuesto extranjero que no pueda ser deducido por exceder de los límites señalados anteriormente, siempre que las rentas gravadas deriven de la realización de actividades económicas en el extranjero.

Respecto de los dividendos y participaciones en beneficios recibidos del exterior, como régimen alternativo al de exención, el artículo 32 de la LIS permite deducir de la cuota del IS el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, incluyendo el impuesto subyacente soportado por las entidades participadas de cualquier nivel.

Para poder aplicar esta deducción se exigen los mismos requisitos de porcentaje y/o del valor de adquisición de la inversión en la entidad participada y periodo de tenencia de la participación que en el régimen de exención:

- Al menos un 5 % de participación directa o indirecta o, alternativamente, un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.
- Y, en ambos casos, un periodo de tenencia de al menos un año con posibilidad de completarlo tras la percepción del dividendo (para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades del mismo grupo de sociedades).

El importe de esta deducción (art. 32 de la LIS) junto con la del impuesto soportado en el extranjero por el contribuyente (art. 31 de la LIS) no podrá exceder del impuesto que hubiera correspondido pagar en España sobre dichas rentas.

A diferencia de lo establecido en el caso del impuesto soportado en el extranjero por el contribuyente (en cuanto que corresponde a la realización de actividades económicas en el extranjero), el exceso del impuesto satisfecho por las entidades participadas no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el impuesto.

4.5.1. Comprobación de la deducción por doble imposición internacional

La traslación de la deducción inaplicada por insuficiencia de cuota íntegra, para su aplicación en ejercicios posteriores, resulta ilimitada temporalmente, cuando en el TRLIS se acotaba a los periodos impositivos que concluyeran en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La extensión por tiempo ilimitado del plazo de traslación de la deducción inaplicada por insuficiencia de cuota íntegra, se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para su comprobación, 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 que las deducciones cuya aplicación pretende resultan procedentes, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

4.6. RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN

La disposición transitoria vigésima tercera de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a la deducción para evitar la doble imposición señalando:

- Que las deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 30, 31 y 32 del TRLIS, según redacción vigente en los periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicar a la entrada en vigor de esta ley,
- así como aquellas deducciones generadas por aplicación de la propia disposición transitoria vigésima tercera de la LIS,
- no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes sin límite temporal alguno.

Además, señala que el importe de las deducciones citadas se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el periodo impositivo en que las mismas se apliquen.

5. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

El régimen de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades sufre importantes modificaciones que pasamos a analizar:

5.1. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES

Desaparece la deducción por inversiones medioambientales que anteriormente se regulaban en el artículo 39 del TRLIS.

5.2. DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS Y DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS

Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 del TRLIS) y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios (art. 37 del TRLIS). En sustitución de ambos incentivos se establece el nuevo incentivo fiscal denominado «reserva de capitalización», anteriormente comentado, y que opera en la base imponible.

5.3. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL

Se elimina la deducción por gastos de formación profesional (art. 40 del TRLIS), aplicable transitoriamente hasta 2014 exclusivamente en relación con los gastos incurridos para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías.

5.4. DEDUCCIÓN POR INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Se mantiene la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica. El artículo 35 de la LIS modifica los porcentajes de deducción y demás límites resultando de aplicación los siguientes:

- Gasto del ejercicio: 25 %.
- Exceso gasto media dos ejercicios anteriores: 42 %.
- Gasto personal investigador: 17 %.
- Inversiones de elementos afectos a investigación, desarrollo e innovación tecnológica: 8 %.
- Innovación tecnológica: 12 %.

- Se añaden al concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación y los videojuegos.
- Se excluye expresamente del concepto de I+D las actualizaciones menores del *software*.
- A diferencia de la normativa actual en la que la minoración era del 65 %, la base de deducción se minora en el importe «íntegro» de las subvenciones.

En cuanto al mecanismo de monetización previsto en relación con la deducción por I+D+i, el artículo 39.1 de la LIS prevé una mejora cuantitativa al disponer que, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del periodo impositivo superen el 10 % del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la cuantía que puede aplicarse o abonarse fuera de límites, con un descuento del 20 %, se verá incrementada en 2.000.000 de euros, adicionales a los 3.000.000 de euros previstos con carácter general.

5.5. DEDUCCIONES POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATográficas, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES

El artículo 36 de la LIS mantiene la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, introduciendo ciertas modificaciones, e introduce dos incentivos adicionales.

En primer lugar, el artículo 36.1 de la LIS, en relación con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, incrementa el porcentaje de deducción hasta el 20 % para el primer millón de euros. Si la base de deducción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción al 18 %.

Por otro lado, se establece que la base de la deducción, que está constituida por el coste total de la producción más los gastos para la obtención de copias y los de publicidad y promoción a cargo del productor (con el límite para estas dos últimas partidas del 40 % de los costes de producción) minorados en el importe de las subvenciones percibidas, deberá corresponderse, al menos en un 50 %, con gastos realizados en territorio español. Introduciéndose a la vez ciertos requisitos adicionales para garantizar que la aplicación del incentivo se circunscribe a producciones realizadas sustancialmente en España.

Además, el importe de esta deducción no podrá ser superior a 3.000.000 de euros, sin que, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, pueda superar el 50 % del coste de producción.

Desaparece la figura del coproductor financiero que establecía la anterior normativa.

En segundo lugar, el artículo 36.2 de la LIS establece una deducción, para las grandes producciones internacionales, del 15 % de los gastos realizados en territorio español, siempre que sean, al menos, de 1.000.000 de euros, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos, incurridos en territorio español, en cuanto que estén directamente relacionados con la producción:

- Gastos del personal creativo con residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona.
- Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 2,5 millones de euros, por cada producción realizada, ni, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, superar el 50 % del coste de producción.

Además, con el objeto de garantizar la efectividad de esta deducción, el artículo 39.3 de la LIS establece un mecanismo de monetización similar al previsto para la deducción por I+D+i disponiendo que, en el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración por el impuesto.

En tercer lugar, el artículo 36.3 de la LIS establece una deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, para cuya aplicación es necesario haber obtenido un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, así como destinar al menos el 50 % de los beneficios a la realización de actividades que den también derecho a la deducción, en los cuatro ejercicios siguientes.

La deducción será:

- Del 20 % de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional,
- minorados por el importe de las subvenciones recibidas para su realización,
- con un límite de 500.000 euros por periodo y contribuyente.

El importe de la deducción y las subvenciones recibidas no podrán exceder el 80 % de los gastos anteriormente señalados.

5.6. DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO

Los artículos 37 y 38 de la LIS mantienen la deducción por creación de empleo (a través de contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores) y la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

En relación con la deducción por creación de empleo del artículo 37 de la LIS (a través de contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores) resulta relevante comprobar que se mantiene la aplicación de la deducción en caso de contratos a tiempo parcial que se introdujo en 2014. Para ello se incorpora un apartado 4 al artículo 37 de la LIS que señala:

«En el supuesto de contratos a tiempo parcial, las deducciones previstas en este artículo se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.»

5.7. NORMAS COMUNES A LAS DEDUCCIONES

Se mantiene invariable el plazo de traslación de las deducciones inaplicadas por insuficiencia de cuota íntegra (15 años con carácter general y 18 años para deducción por I+D y se establecen los coeficientes del 25 % y del 50 % sobre la cuota íntegra para determinar el límite de aplicación de las deducciones en un periodo impositivo.

Por otro lado, tal y como se ha explicado anteriormente, la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS establece dos nuevas deducciones en la cuota íntegra relativas al régimen de reversión de determinadas medidas temporales:

- Limitación a las amortizaciones establecidas 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 y 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 y 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 por este impuesto y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en periodos impositivos siguientes, sin límite temporal.

Entendemos que estas dos deducciones no estarán sujetas al límite del 25 % y del 50 % sobre la cuota íntegra a que nos hemos referido en este apartado por no tratarse específicamente de «deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades» reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la LIS.

El establecimiento de un plazo de traslación de las deducciones inaplicadas por insuficiencia de cuota íntegra más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación del derecho de la Administración para su comprobación, 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 acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

5.8. RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES

La disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS señala que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho periodo impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de la LIS.

En particular, las rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y los demás requisitos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción del 12 y 17% establecidos en el artículo 42.1 del TRLIS serán, respectivamente, del 10 y del 15%, cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados dentro de 2015. Asimismo, dichos porcentajes serán, respectivamente, del 7 y del 12% cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Además, el límite establecido en el referido artículo 39 de la LIS se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite.

5.9. CUADRO RESUMEN SOBRE LA VIGENCIA DE LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

Deducciones de la cuota	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gastos de I+D (art. 35.1 TRLIS y LIS)	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %	25 % 42 %
Personal investigador (art. 35.1 TRLIS y LIS)	17 %	17 %	17 %	17 %	17 %	17 %
Inversiones en I+D (art. 35.1 TRLIS y LIS)	8 %	8 %	8 %	8 %	8 %	8 %
Innovación tecnológica (art. 35.2 TRLIS y LIS)	8 %	8 % 12 % ⁽¹⁾	12 %	12 %	12 %	12 %
Tecnologías de información y comunicación (art. 36 TRLIS)	3 %	–	–	–	–	–
Actividad exportadora (art. 37 TRLIS)	3 %	–	–	–	–	–
Inversión de beneficios (art. 37 nuevo TRLIS) ⁽²⁾	–	–	–	10 % – 5 %	10 % – 5 %	–
Inversión en bienes de interés cultural (art. 38.1 TRLIS)	8 %	6 %	4 %	2 %	–	–
Producciones cinematográficas (art. 38.2 TRLIS y 36.1 LIS)	18 %	18 %	18 % ⁽³⁾	18 % ⁽³⁾	18 % ⁽³⁾	18 % – 20 %
Coproducción financiera (art. 38.2 TRLIS)	5 %	5 %	5 % ⁽³⁾	5 % ⁽³⁾	5 % ⁽³⁾	–
Producciones cinematográficas internacionales (art. 36.2 LIS)	–	–	–	–	–	15 %
Espectáculos en vivo (art. 36.3 LIS)	–	–	–	–	–	20 %
Edición de libros (art. 38.3 TRLIS)	3 %	2 %	2 %	1 %	–	–
Sistemas de navegación y localización de vehículos (art. 38.4 TRLIS)	2 %	–	–	–	–	–
						.../...

Deducciones de la cuota	2010	2011	2012	2013	2014	2015
.../...						
Adaptación de vehículos para discapacitados (art. 38.5 TRLIS)	2 %	—	—	—	—	—
Guarderías para hijos de trabajadores (art. 38.6 TRLIS)	2 %	—	—	—	—	—
Protección del medio ambiente (art. 39.1 TRLIS)	2 %	2 % 8 % ⁽⁴⁾	8 %	8 %	8 %	—
Vehículos de transporte por carretera (art. 39.2 TRLIS)	3 %	—	—	—	—	—
Aprovechamiento de energías renovables (art. 39.3 TRLIS)	2 %	—	—	—	—	—
Formación profesional (art. 40 TRLIS)	1 % 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	1 % ⁽⁵⁾ 2 %	—
Trabajadores con discapacidad (art. 41 TRLIS y 38 LIS)	6.000	6.000	6.000	9.000 12.000 ⁽⁶⁾	9.000 12.000 ⁽⁶⁾	9.000 12.000 ⁽⁶⁾
Reinversión de beneficios extraordinarios (tipo gravamen general) (art. 42 TRLIS)	12 %	12 %	12 %	12 %	12 %	—
Aportaciones a planes de pensiones y patrimonios protegidos (art. 43 TRLIS)	2 %	—	—	—	—	—
Deducción por creación de empleo (art. 43 TRLIS y 37 LIS) ⁽⁷⁾	—	—	—	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾	3.000 / 50 % ⁽⁷⁾

- (1) Aplicable a las actividades de innovación tecnológica realizadas en los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 (Ley 2/2011, de 4 de marzo).
- (2) Deducción introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que da nueva redacción al artículo 37 del TRLIS, aplicable en el ámbito de las empresas de reducida dimensión.
- (3) Prorrogado con carácter indefinido (RDL 8/2011, Ley 2/2012, de 29 de junio, Ley 17/2012, de 27 de diciembre y Ley 16/2013, de 29 de octubre).
- (4) Aplicable a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente realizadas en los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 (Ley 2/2011, de 4 de marzo).
- (5) Aplicable solo a los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación realizadas en 2011, 2012, 2013 y 2014 (Ley 39/2010, de 22 de diciembre, RDL 20/2011, Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y Ley 22/2013, de 23 de diciembre).
- (6) Modificación introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que da nueva redacción al artículo 41 del TRLIS.
- (7) Deducción introducida por la Ley 3/2012, de 6 de junio, que da nueva redacción al artículo 43 del TRLIS. 50 % de la prestación por desempleo. A partir de 2014, deducción proporcional a la jornada contratada.

6. FACULTAD DE COMPROBACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Una de las modificaciones más significativas introducidas por la LIS es la relativa a la limitación del alcance temporal de las facultades de comprobación de la Administración tributaria, en relación con los ejercicios prescritos, en el triple ámbito de las bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición y deducciones por la realización de determinadas actividades.

A este respecto, destacar como la LIS refrenda el criterio, ya consolidado por la doctrina y la jurisprudencia, de que las facultades de comprobación de la Administración tributaria no prescriben, al señalar en su exposición de motivos:

«Adicionalmente, 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, a un periodo de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada.»

Con lo que indirectamente está reconociendo la imprescriptibilidad de las facultades de comprobación de la Administración.

Adicionalmente, este criterio tiene también su refrendo en el Anteproyecto de reforma de la LGT, en cuya exposición de motivos se indica lo siguiente:

«La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo. [Sentencias de 4 de noviembre de 2013 –rec. núm. 3262/2012 (NFJ052680)– y de 6 de marzo de 2014 –rec. núm. 2171/2012 (NFJ053959)–. Sentencia de 4 de julio de 2014 –rec. núm. 581/2013 (NFJ054784)– en sentido contrario, aunque de precedentes distintos].

Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo.

Se aclara igualmente que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son los generales, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyó.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho del obligado tributario a beneficiarse de estos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de

otros derechos, como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación, la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.»

Con esta finalidad, el citado Anteproyecto de reforma de la LGT propone las siguientes modificaciones:

- a) Introducir un nuevo artículo 66 bis de la LGT: «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar».

«No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley.»

- b) Dar nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la LGT: «Potestades y funciones de comprobación e investigación».

«1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables, a cuyo efecto dicha comprobación e investigación se podrá realizar aun en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó.»

- c) Dar nueva redacción al apartado 5 del artículo 106 de la LGT: «Normas sobre medios y valoración de la prueba».

«5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, a efectos de la acreditación de que aquellas resultan procedentes y de su cuantía, resultarán de aplicación los medios de prueba a que se refiere el apartado 1, debiéndose aportar, en todo caso, las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las mismas.»

Es decir, para comprobar la procedencia de su compensación o deducción se tendrán en cuenta y serán de aplicación los medios de prueba generales y además, en todo caso, deberán aportarse las liquidaciones o autoliquidaciones originarias donde se hicieron constar las mismas.

Esto no obstante, tal y como se ha comentado en apartados precedentes, en tres casos concretos, bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición y deducciones por la realización de determinadas actividades, se establece en la LIS que el derecho de la Administración para comprobar 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 acreditar que las bases imponibles negativas y las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, 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.

De acuerdo con la nueva regulación se mantiene el régimen vigente de comprobación de bases imponibles negativas o deducciones procedentes de ejercicios prescritos para los 10 años siguientes a su acreditación. Una vez transcurrido ese plazo, bastará con aportar la declaración del impuesto, la contabilidad y la acreditación de haberla depositado en el Registro Mercantil para su aplicación.

Por otro lado, el artículo 120.2 de la LIS señala que la Administración tributaria podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

Por último, 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 y en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

7. PAGOS FRACCIONADOS

Los pagos fraccionados a cuenta del IS han de realizarse en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año y deben calcularse, como sabemos, según una doble modalidad:

- A) Modalidad de pago fraccionado que toma como base la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido (art. 40.2 de la LIS).

En la modalidad de pago fraccionado que toma como base la cuota íntegra (minorada en las deducciones y bonificaciones y en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes) del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los meses de abril, octubre y diciembre, el porcentaje a aplicar sobre la base es del 18 %.

- B) Modalidad que parte de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses del periodo impositivo (art. 40.3 de la LIS).

Para la modalidad que parte de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada ejercicio, el porcentaje para el pago fraccionado será los 5/7 del tipo de gravamen, redondeado por defecto. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.

No obstante, en relación a 2015 y teniendo en cuenta el tipo de gravamen aplicable en ese ejercicio y el contenido de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS, el tipo aplicable a los pagos fraccionados que deban calcularse por el «método de la base» será el siguiente (considerando la reducción del tipo impositivo general del 30 % al 28 %):

- Con carácter general, el 20 % (5/7 del tipo de gravamen general redondeado por defecto). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 21 % en este caso.
- Para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado los 6.000.000 de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015:
 - 20 % para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros (5/7 del tipo de gravamen general redondeado por defecto). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 21 % en este caso.
 - 21 % para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 10 millones de euros pero inferior a 20 millones de euros (15/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 23 % en este caso.
 - 24 % para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros (17/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 26 % en este caso.
 - 27 % para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 60 millones de euros (19/20 del tipo de gravamen general redon-

deado por exceso). Anteriormente, en 2014, el tipo del pago fraccionado era del 29 % en este caso.

Además, señala la misma disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS que en la determinación de los pagos fraccionados que se realicen por la modalidad de la base (art. 40.3 de la LIS):

- Se integrará en la base imponible del periodo respecto del cual se calcula el correspondiente pago fraccionado, el 25 % del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes, a los que resulte de aplicación el artículo 21 de la LIS.
- Se integrará en el correspondiente pago fraccionado, el 100 % del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades residentes, a los que resulte de aplicación el artículo 21 de la LIS.

Para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el tipo general del pago fraccionado en el «método de la base» será el 17 % (5/7 del tipo de gravamen general del IS del 25 % redondeado por defecto).

Importe mínimo de los pagos fraccionados para grandes empresas

Para el ejercicio 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS mantiene la exigencia de un pago fraccionado mínimo para grandes empresas.

Así, la cuantía de los pagos fraccionados, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocio en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea, al menos, de 20 millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al importe que resulte de aplicar al saldo positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo (sin minorar, por tanto, el resultado contable en las bases imponibles negativas pendientes de aplicar), los porcentajes que se indican a continuación, minorado exclusivamente los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo periodo impositivo:

- 12 %, con carácter general.
- 6 %, para aquellas entidades en las que al menos el 85 % de los ingresos de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada periodo de ingreso del pago fraccionado, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones de los artículos 21 y 22 de la LIS.

A los efectos del cálculo del saldo positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, queda excluido del mismo el importe que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del periodo impositivo.

Además, se excluye a determinadas entidades de la obligación de realizar este pago fraccionado mínimo. En concreto, no les resulta de aplicación esta regla del importe mínimo de los pagos fraccionados:

- A las entidades a las que les sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- A las entidades que tributan al 1 % o al 0 % de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la LIS.
- A las entidades referidas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

8. RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO

Destaca en primer lugar el artículo 42 de la LIS, en el que se recoge una definición y las reglas de aplicación de los regímenes tributarios especiales, en los siguientes términos:

«1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en este título se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de títulos de esta ley, que tendrán carácter supletorio.»

Por lo demás, comentamos a continuación de manera sucinta las principales modificaciones introducidas por la LIS en materia de regímenes especiales.

8.1. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Las modificaciones introducidas en relación con los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión son las que se indican a continuación:

- a) Los incentivos contemplados no resultan aplicables a las entidades que tengan la consideración de patrimoniales de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.2 de la LIS.

- b) Se elimina la escala reducida de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal, pasando a tributar al tipo general del 25 %.
- c) Desaparece el beneficio de libertad de amortización de inversiones de escaso valor. No obstante, recordar que el artículo 12.3 c) de la LIS contiene una norma similar aplicable con carácter general.
- d) Desaparece la amortización acelerada de bienes objeto de reinversión, que podrá seguir aplicándose en el régimen transitorio, según la disposición transitoria vigésima octava de la LIS.
- e) En relación con la cuantificación de la cifra de negocio a los efectos de aplicación del régimen señala el artículo 101.3 de la LIS que en caso de que la entidad forme parte de un grupo de sociedades el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.

Esta nueva redacción viene a modificar el criterio mantenido por el TEAC en Resolución de 5 de septiembre de 2013 que consideraba, para la normativa en vigor en 2014, que «la eliminación de las operaciones intragrupo para determinar el importe neto de cifra de negocios del conjunto de las entidades que lo integran, carece de fundamentación en la normativa aplicable».

8.1.1. Reserva de nivelación de bases imponibles

La modificación más importante en el ámbito de las entidades de reducida dimensión viene determinada, sin duda, porque la LIS no contempla para estas sociedades una escala de gravamen reducida como se les aplicaba con anterioridad a la reforma. En compensación, el artículo 105 de la LIS establece la denominada «reserva de nivelación de bases imponibles».

Ámbito subjetivo de aplicación de la reserva de nivelación.

Podrán aplicar este beneficio las entidades:

- Que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de la LIS en el periodo impositivo (entidad de reducida dimensión).
- Y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la LIS.

En relación a este beneficio se plantea la misma incertidumbre que para la reserva de capitalización en cuanto a su aplicación en 2015 o no, anteriormente comentada en relación con este último incentivo fiscal. En nuestra opinión, y a la espera del pronunciamiento de la Dirección Ge-

neral de Tributos, parece razonable que el ajuste por reserva de nivelación de bases imponibles negativas tenga el mismo tratamiento que el ajuste por reserva de capitalización, y por tanto, se aplique de manera inmediata.

8.1.2. Contenido del beneficio

Los contribuyentes a los que sea de aplicación el régimen podrán reducir la base imponible positiva hasta en el 10 % de su importe con el límite de 1.000.000 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 1.000.000 de euros por la proporción).

Los importes minorados de la base imponible 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 de 5 años.

La minoración de la base imponible se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados.

8.1.3. Requisitos

El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en la 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.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación no podrán aplicarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el régimen dará lugar a la integración en la cuota íntegra del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, de la cuota correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 %, y de los intereses de demora.

EJEMPLO 12. Reserva de nivelación

La sociedad A obtuvo en el año 2014 una base imponible positiva de 100.000 euros pudiendo tributar en el régimen de entidades de reducida dimensión. Comparar la tributación que corresponde a la entidad si hubiese tributado en 2015 (sin tener en cuenta el tipo de gravamen en régimen transitorio).

Solución

Norma anterior / año 2014

Base imponible	100.000
Cuota íntegra (25 %)	25.000

Norma actual / año 2015

Base imponible previa	100.000
Reserva nivelación	10.000
Base imponible	90.000
Cuota íntegra (25 %)	22.500

Esto supone una tributación efectiva en el año 2015 al 22,5 %.

Si en el año 1 a 5 obtiene una base imponible negativa por valor de – 10.000 euros, se «compensa» con los 10.000 euros del año 2015. En la práctica, se trata de una compensación anticipada de bases imponibles negativas futuras.

Si en esos 5 años no ha obtenido bases imponibles negativas, en la declaración del año 2019 se integran 10.000 euros en la base imponible tributando en ese momento $10.000 \times 0,25 = 2.500$.

EJEMPLO 13. Reserva capitalización + reserva nivelación

Calcular la base imponible a declarar en 2016 de la sociedad A (ejemplo reserva de capitalización) si tiene la consideración de entidad de reducida dimensión, 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 legislación mercantil.

31-12-2015		31-12-2016	
Capital social	6.000	Capital social	7.000
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 5 años recogidos en la norma.
- El importe de la reserva legal a final de los ejercicios 2015 y 2016 ha sido de 1.000 euros y 1.300 euros, respectivamente.

Tal y como se ha señalado anteriormente, el importe de la reserva de capitalización en 2016 era 270 por lo que la base imponible de la entidad en 2016 una vez aplicada la misma resulta la siguiente:

Base imponible previa	3.500
Reserva de capitalización	270
Base imponible	3.230

Sobre esta cuantía la sociedad podrá aplicar la reserva de nivelación que se cuantifica en el 10 % de la base imponible con el límite de 1.000.000 de euros. En este caso:

.../...

.../...

Base imponible inicial	3.500
Reserva de capitalización	270
Base imponible previa	3.230
Reserva de nivelación	323
Base imponible	2.907

Esto supone una tributación efectiva en el año 2016 al 20,76 %.

Además, estará obligada a constituir dos reservas indisponibles por los siguientes importes:

Reserva de capitalización	270
Reserva de nivelación	323

Se plantean varias dudas en la aplicación de la reserva de nivelación:

- En primer lugar se plantea la duda del orden de aplicación entre la reserva de nivelación y la reserva de capitalización, es decir, si es posible aplicar en primer lugar la reserva de nivelación y con posterioridad la de capitalización. La norma no lo especifica pero a la vista de que la reserva de nivelación permite minorar la «base imponible positiva» sin establecer ningún requisito sobre ella (como sucede en la reserva de capitalización) parece estar refiriéndose a la base imponible positiva a declarar, es decir, una vez aplicada la reserva de capitalización. En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.
- En segundo lugar se plantea la duda de cómo se cuantifica la reserva de nivelación en caso de existir bases impositivas negativas de ejercicios anteriores pendientes de aplicación. En nuestra opinión, con el término «base imponible positiva» sin establecer ningún requisito sobre ella (como sucede en la reserva de capitalización) parece estar refiriéndose a la base imponible positiva a declarar, es decir, una vez aplicada la reserva de capitalización y la compensación de bases impositivas negativas. En todo caso, habrá que esperar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos.

8.2. RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

De acuerdo con el artículo 58 de la LIS la principal diferencia respecto de la regulación anterior se centra en el perímetro del grupo de consolidación, en el que se pretende:

- Que se incluyan, como regla general, todas aquellas sociedades españolas sobre las que se tenga al menos un 75 % de participación (70 % si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado secundario) y los establecimientos permanentes en España de las entidades no residentes del grupo, sin que se vea condicionada por su configuración societaria (por ejemplo, sociedad española participada al 100 % por una entidad alemana que tiene a su vez un establecimiento permanente en España, con la nueva configuración podrán formar grupo de consolidación la sociedad española y el establecimiento permanente de la sociedad alemana).
- Y que se excluya a las entidades no residentes en territorio español (sin perjuicio de que sigue manteniéndose que los establecimientos permanentes de entidades no residentes que no residan en paraísos fiscales sí podrán ser consideradas entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo).

Además, el artículo 58 de la LIS establece que cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al IS español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos para considerarse como tal recogidos en el apartado 3 del citado artículo.

Se prevé, cumpliéndose los restantes requisitos para ello, la integración en el mismo grupo de consolidación fiscal de entidades que tributan al tipo general del impuesto junto a entidades de crédito que tributen a un tipo impositivo diferente, siempre que así se opte para todas ellas. En ese caso, el grupo tributará en su conjunto al tipo del 30 %.

En cuanto a la determinación de la base imponible del grupo, el artículo 62 de la LIS incluye algunos cambios puntuales tendentes a perfeccionar el régimen, considerando el grupo como una única entidad.

En particular, la base imponible del grupo se conformará por los siguientes elementos:

- Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal.
- Las eliminaciones.
- Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores.
- Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización que se referirá al grupo fiscal.
- Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 % del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en los puntos anteriores.

- 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 derivadas de la incorporación de entidades al grupo fiscal.
- Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

La base imponible individual correspondiente a las entidades integrantes del grupo fiscal se determinará de acuerdo con el artículo 63 de la LIS con las reglas generales previstas en la LIS, con las siguientes especialidades:

- a) El límite establecido en la LIS en relación con la deducibilidad de gastos financieros se referirá al grupo fiscal.
- b) No se incluirán en las bases imponibles individuales:
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización.
 - Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS.
 - La compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación.

8.3. RÉGIMEN APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Apuntamos someramente las cuatro modificaciones sustanciales contempladas:

- De acuerdo con el artículo 89 de la LIS se configura este régimen como el general para las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la necesidad de optar por su aplicación, aunque se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.
- Como consecuencia necesaria de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión.
- Se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad. De esta manera, las bases imponibles negativas acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.
- Se regula expresamente la aplicación parcial del régimen, circunscribiendo las regularizaciones que pudieran derivarse de eventuales incumplimientos al ámbito de la ventaja fiscal obtenida que se considera improcedente.

8.4. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En líneas generales, sigue el mismo tratamiento que el existente en la actualidad si bien se incorpora un nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de la renta positiva obtenida por la filial no residente.

Partiendo de los requisitos de participación mínima y tributación máxima (50 % de participación conjuntamente con personas o entidades vinculadas y tributación inferior al 75 % del impuesto español), conforme se dispone en el artículo 100 de la LIS, se deberán imputar al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la filial derivadas de la cesión o transmisión de bienes y derechos, o de la prestación de servicios, cuando la misma no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Como excepción:

- Se excluye de su ámbito de aplicación las rentas típicamente obtenidas por sociedades *holding* (dividendos o participaciones en beneficios y transmisión de participaciones) que se rigen por norma específica. En particular, señala el apartado 4 del artículo 100 de la LIS, que estas rentas no se imputarán cuando se ostente al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posea el mismo durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea una entidad patrimonial en el sentido del artículo 5.2 de la LIS.

En el supuesto de que formen parte del mismo grupo de sociedades, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

- No se producirá la imputación señalada en aquellos casos en que el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en otra entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, o bien que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

Para el supuesto de que existan esos medios materiales y personales para la realización de las actividades, se imputarán únicamente las rentas que provengan de determinadas fuentes, en línea con el mecanismo de la transparencia fiscal internacional, aunque se han incluido pequeñas modificaciones respecto del régimen del TRLIS.

Se elimina el supuesto de no imputación cuando la suma de las rentas sea inferior al 4 % de los ingresos totales de la entidad no residente, así como la posibilidad de medir el límite que permanecería vigente (15 % de la renta total) a nivel del grupo de sociedades.

En relación con las rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, se especifica que a estas rentas no les será de aplicación la excepción de no integración en la base imponible cuando las mismas no superen el 15 % de la renta total de la entidad no residente.

Para el cómputo de la renta derivada de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales se considerará que 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.

8.5. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (ETVE)

Destacan dos modificaciones en este régimen especial, aparte de la necesaria adaptación del régimen al nuevo escenario en el que están exentos también los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de entidades residentes si cumplen determinados requisitos.

La primera es la elevación a 20 millones de euros el importe mínimo de la inversión para acceder a este régimen cuando no se dispone del 5 % de participación mínima. El nuevo límite no resultará de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de las ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y hubieran venido cumpliendo con el límite cuantitativo existente hasta ahora de 6.000.000 de euros.

La segunda es la corrección del tratamiento de los dividendos percibidos de las ETVE por las personas físicas residentes en España, que se incorporarán en su IRPF como «rentas del ahorro» (en el TRLIS dichos dividendos se integran en la base general del IRPF).

9. ENTRADA EN VIGOR, RÉGIMEN APLICABLE A 2015 Y RÉGIMEN TRANSITORIO

Las modificaciones introducidas por la LIS entrarán en vigor con carácter general el 1 de enero de 2015.

9.1. RÉGIMEN APLICABLE A 2015

No obstante, además de todo lo señalado anteriormente, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS recoge que para los periodos impositivos que se inicien dentro de 2015 se aplicarán las siguientes especialidades:

- 1.^a Con carácter general, durante el periodo 2015 continuarán siendo aplicables las siguientes medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores. Además de las citadas anteriormente resulta de interés la regla especial de aplicación temporal del régimen de amortización de los contratos de arrendamiento financiero. En particular, no será exigible el requisito del apartado 4 del artículo 106 de la LIS (recuperación de coste anual constante o creciente) y será necesario que el importe anual de la parte de esas cuotas en el periodo no podrá exceder del 50 % del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 % de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.
- 2.^a El porcentaje de retención o ingreso a cuenta se eleva al 20 %.

9.2. RÉGIMEN TRANSITORIO

Además se establece un extenso régimen transitorio cuyos puntos principales, excluidos los tratados con anterioridad, pueden ser los que se señalan a continuación:

- 1.º La disposición transitoria primera de la LIS establece el régimen transitorio de los ajustes extracontables al señalar que:

«Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del IS correspondientes a periodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos en los que sea de aplicación esta ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el IS.»

- 2.º Se mantiene el régimen transitorio que ya existía anteriormente para la disolución de sociedades transparentes y de sociedades patrimoniales y para los ajustes de primera aplicación del Plan General Contable.
- 3.º La disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS establece el régimen transitorio para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades derogadas pendientes de aplicar en el IS (deducciones por inversiones en activos fijos materiales de la Ley 61/1978, deducciones por inversiones previstas en la Ley 43/1995 y en el TRLIS, deducción por inversión de beneficios del art. 37 del TRLIS, deducción por reinversión de beneficios extraordinarios).
- 4.º La disposición transitoria vigésima quinta de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a los supuestos de consolidación.

- 5.º Con efectos desde 1 de enero de 2015 la disposición final quinta de la LIS añade un último párrafo al artículo 20.1 y añade una nueva disposición transitoria quinta, ambos preceptos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, al objeto de mejorar el régimen de la deducción por donativos a entidades incluidas en el ámbito de la citada Ley 49/2002 estimulando la fidelización de tales donaciones en los siguientes términos:

Último párrafo artículo 20.1 de la Ley 49/2002:

«Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 %.»

Disposición transitoria quinta de la Ley 49/2002:

«En los periodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta ley, será del 37,5 %.»

Anteriormente el porcentaje de deducción era del 35 %, pudiéndose incrementar, por Ley de Presupuestos Generales del Estado, en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades y programas prioritarios del mecenazgo que se establezcan. Opción esta última que, entendemos, se mantiene, habiéndose modificado únicamente los porcentajes generales de deducción.

LA SUJECCIÓN AL IVA DE LAS ACTIVIDADES DELICTIVAS Y DE LOS NEGOCIOS ANÓMALOS. APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA PROSTITUCIÓN DE TERCERAS PERSONAS

Alberto Mosquera Mouriño

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La reciente decisión del Instituto Nacional de Estadística, en el sentido de incorporar al cálculo del Producto Interior Bruto las rentas derivadas de las actividades delictivas, ha despertado el interés sobre la tributación de este tipo de negocios, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido pronunciándose desde hace más de 30 años en relación con la tributación por el IVA de diversas actividades ilícitas como, por ejemplo, el tráfico de drogas, el contrabando o la falsificación de mercancías. En sus pronunciamientos, el Tribunal se ha servido de diversos criterios, no del todo armónicos entre sí, lo que ha generado dudas en relación con la posible tributación de otras actividades todavía no sometidas a la decisión del Tribunal, como es el caso de la prostitución.

El artículo que se presenta ahora recopila, en primer lugar, todas y cada una de esas sentencias, extrayendo conclusiones de interés práctico para el futuro. A continuación, el texto aborda la actividad de prostitución de terceras personas recorriendo, tanto las normas penales que la regulan, como la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, conforme a todo esto, delimita la prostitución delictiva de la no delictiva. Al final, el autor trata de aplicar sobre la prostitución los criterios del Tribunal de Justicia de Luxemburgo. La conclusión final es que debe apoyarse decididamente la tributación por el IVA de la prostitución no delictiva, así como la no sujeción al impuesto de la prostitución delictiva, dejando que, en este campo, sean las normas penales las que castiguen adecuadamente estos delitos.

Palabras claves: IVA, jurisprudencia comunitaria, delitos y prostitución.

Fecha de entrada: 23-12-2014 / Fecha de aceptación: 14-01-2015 / Fecha de revisión: 23-01-2015

THE VAT TAXATION OF CRIMINAL ACTIVITIES AND ANOMALOUS BUSINESSES. APPLICATION OF THE TAX TO THE PROSTITUTION OF THIRD PARTIES

Alberto Mosquera Mouriño

ABSTRACT

The recent decision of the Statistics National Institute of Spain of including the rents derived from criminal activities for calculating the Gross Domestic Product (GDP), has awakened the interest on the direct and indirect taxation of this type of businesses. The European Union Court of Justice has been ruling, since more than 30 years, in relation with the VAT taxation of diverse illegal activities, such as drug trafficking, smuggling or falsification of merchandise. In its rulings, the Court of Justice has made use of diverse criteria, not all of them harmonic among themselves, which has generated doubts on the possible taxation of other activities not yet judged by the Court of Justice, such as the prostitution.

The article which is presented compiles, firstly, each and all of these rulings, extracting practical interest conclusions for the future. Hereinafter, the text addresses the prostitution activity of third parties, overiewing both the criminal laws that regulate such activity, as well as the case law of the Spanish Supreme Court, and, as per the foregoing, delimits the criminal prostitution from the non-criminal prostitution. At the end, the author tries to apply on the prostitution the criteria set by the Court of Justice of Luxembourg. The final conclusion is that the VAT taxation of the non-criminal prostitution must be decisively supported, as well as the non VAT taxation of the criminal prostitution, leaving, in this field, that the criminal regulations suitably punish these offenses.

Keywords: VAT, EU case law, offenses, crimes and prostitution.

Sumario

1. Sentencias del TJUE
 - 1.1. Análisis de las sentencias del Tribunal de Justicia
 - 1.2. Síntesis de las sentencias del Tribunal de Justicia
2. Conclusiones derivadas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Críticas formuladas por los autores
 - 2.1. Conclusiones derivadas de la jurisprudencia del TJUE
 - 2.2. Críticas formuladas
3. La prostitución como delito y como negocio anómalo
 - 3.1. Concepto semántico de prostitución
 - 3.2. El delito de prostitución
 - 3.3. La prostitución delictiva de los mayores de edad y su interpretación jurisprudencial
 - 3.4. Casuística del delito de prostitución
 - 3.5. Efectividad del actual marco legal
4. Proyección de la jurisprudencia comunitaria sobre la prostitución de terceras personas y opinión personal
 - 4.1. Pronóstico sobre el parecer del Tribunal Europeo sobre la prostitución
 - 4.2. Opinión personal del autor

La reciente decisión del Instituto Nacional de Estadística (INE) de incorporar al cálculo del Producto Interior Bruto (PIB) la renta derivada de un conjunto de actividades ilícitas ha despertado el interés público sobre la verdadera participación de este «sector» en la generación de la Renta Nacional, así como sobre la posibilidad de someter a imposición a las actividades ilegales, de modo que las mismas participen efectivamente en el sostenimiento de las cargas públicas. El INE ha estimado que el tráfico de drogas ha generado en 2013 un total de 5.405 millones de euros (0,5% del PIB) y la prostitución, 3.783 millones de euros (0,35% del PIB). Junto con otras actividades, tales como el juego ilegal y el contrabando, el conjunto del sector tendría un peso total del 0,87% del PIB.

El estudio de la imposición de las actividades ilegales se ha abordado en el pasado de manera muy desigual:

- La imposición directa, es decir, la exacción de las rentas derivadas de las actividades ilícitas, ha sido objeto de numerosos artículos, y es una cuestión que, tanto la Administración tributaria, como los tribunales de justicia, tienen muy madura.
- La tributación indirecta asociada a las actividades delictivas, en cambio, ha despertado menos interés entre los autores, y nunca ha sido metódicamente tratada por la jurisprudencia. Entorno al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en general, los artículos publicados han sido muy críticos con la jurisprudencia comunitaria, y han venido destacando las inconsistencias en los razonamientos de las resoluciones judiciales.

En cualquier caso, las conclusiones alcanzadas en materia de imposición directa no se pueden extrapolar, sin más, a la imposición indirecta, y específicamente, al IVA, esencialmente por la diferente naturaleza de los tributos directos e indirectos, así como por los propósitos tan diversos que persiguen unos y otros.

La intención al redactar este artículo es del todo constructiva. Este texto aborda la cuestión desde un punto de vista positivo –lo que es–, sin rebuscar incoherencias ni saltos lógicos en los pronunciamientos judiciales. Del mismo modo, evita formular críticas propias así como la exposición de una representación normativa –lo que debe ser–. Las páginas sucesivas siguen el siguiente esquema:

- Primero, comentaré los distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con la tributación indirecta de las actividades ilícitas.
- A partir de los mismos, expondré los criterios de que se ha servido el Tribunal para resolver estos asuntos, así como las críticas formuladas contra los mismos.
- En tercer lugar, haré una breve exposición del delito de proxenetismo.
- Finalmente, proyectaré la jurisprudencia comunitaria sobre este último delito, tratando de anticiparme a un hipotético pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre la actividad de prostitución de terceras personas.

En las últimas líneas, me tomaré la licencia de dar mi opinión personal, apoyando decididamente el gravamen a través del IVA de las actividades de prostitución de terceros que no sean delictivas, para dejar que las actividades criminales asociadas al proxenetismo queden al margen de la fiscalidad y sean ejemplarmente reprimidas mediante las normas penales, de modo que no reciban un trato más favorable que las primeras.

1. SENTENCIAS DEL TJUE

El IVA es un impuesto armonizado y, por tanto, la Sexta Directiva de IVA es el punto del que pende el régimen jurídico de este impuesto en todos los estados miembros. Pero como la Directiva no contiene previsiones en relación con el gravamen de las operaciones realizadas en el ejercicio de actividades delictivas, la jurisprudencia del TJUE pasa a ser el factor cardinal en el estudio de la imposición indirecta asociada al delito. El Tribunal se ha venido pronunciando desde hace más de 30 años sobre cuestiones relacionadas con las actividades ilícitas, mediante una serie repetitiva y consistente de resoluciones.

En este apartado iré exponiendo los antecedentes fácticos y los fundamentos jurídicos de las sentencias emanadas del TJUE, ordenándolas, no cronológicamente, sino en función de la materia sobre la que recaen.

Dos precisiones antes de empezar:

- Por tener cierta relación con el IVA, también están incluidas aquellas resoluciones relativas a la renta aduanera y a las accisas, aunque el título de este artículo no las contemple.
- El TJUE tomó su actual nombre el 1 de diciembre de 2009, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa. Anteriormente se denominaba «Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». En este texto podré referirme a esta institución denominándola «el Tribunal», «el Tribunal Europeo» o el «Tribunal Europeo de Luxemburgo».

1.1. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

A) Tráfico de drogas tóxicas y estupefacientes

En España, el narcotráfico es un delito contra la seguridad colectiva (más concretamente, un delito contra la salud pública), previsto y penado en los artículos 368 y siguientes del Código Penal. Para hacernos una idea de su importancia, de la población reclusa existente en España en los últimos años, en números redondos, más de la cuarta parte ha sido condenada por un delito contra la salud pública, lo que supone unas 15.000 personas.

En los restantes estados miembros, el tráfico de drogas también constituye una actividad delictiva, sin ninguna excepción, en términos más o menos homogéneos.

Asunto Horvath C-50/80 (NFJ057217)

En este asunto, se planteó la determinación del valor en aduana de un alijo de heroína que fue introducido ilegalmente en el territorio aduanero de la Comunidad, y descubierto cuando pasaba la frontera entre los Países Bajos y Alemania. La droga fue decomisada y destruida por la autoridad pública. Posteriormente, sobre el valor en aduana, la *Hauptzollamt Hamburg* (Oficina Central de Aduanas de Hamburgo) liquidó los derechos aduaneros.

Pero lo cierto es que el Arancel Aduanero Común no debería gravar el tráfico de un estupefaciente notoriamente nocivo y cuya importación y comercialización está rigurosamente prohibida en todos los estados miembros (a excepción de un comercio estrictamente controlado y limitado con vistas a la utilización autorizada con fines farmacéuticos y médicos), puesto que *es absurdo que una norma que tiene por objeto el desarrollo del comercio internacional y la reducción de los obstáculos comerciales (como es el caso del Arancel Aduanero Común) regule la importación de mercancías cuyo tráfico es radicalmente ilegal*.

Por este motivo, el Tribunal declaró que la importación de esta droga no está sujeta al Arancel, argumento que el Tribunal va a proyectar sobre el IVA en resoluciones posteriores.

Asunto Wolf C-221/81 (NFJ057216)

En la sentencia que resolvió el asunto Wolf, de 26 de octubre de 1982, en relación con la liquidación practicada por la *Hauptzollamt Düsseldorf* (Oficina Central de Aduanas de Düsseldorf), y que también se refiere a la deuda aduanera, el Tribunal de Justicia indicó que las drogas no están sometidas a gravámenes aduaneros, aunque las mismas hayan esquivado los controles administrativos y no se haya procedido a su incautación y destrucción (como sí ocurrió en el asunto Horvath) y, en consecuencia, hayan sido efectivamente consumidas en el interior de la Comunidad. Por tanto, a juicio del Tribunal, *resulta indiferente que las drogas sean destruidas o que pasen al mercado ilegal para su consumo*; en cualquier caso, se trata de operaciones que no están sujetas a derechos aduaneros.

Asunto Einberger I C-240/81 (NFJ057215) y Einberger II C-294/82 (NFJ000044)

En 1974, la señora Einberger había importado ilegalmente en la República Federal de Alemania un total de 280 gramos de morfina. Mediante la realización de varios viajes a Suiza, revendió esta droga a los señores Winiger, todo ello vulnerando la *Betäubungsmittelgesetz* (Ley alemana de Estupefacientes). En el último de esos viajes, fue sorprendida por las autoridades. Juzgada por estos hechos por el *Landgericht Freiburg* (Tribunal Territorial de Friburgo), en 1977 fue condenada a un año de prisión. Al año siguiente, la *Hauptzollamt Freiburg* (Oficina Principal de Aduanas de Friburgo) notificó a la señora Einberger una deuda aduanera y una deuda tributaria por IVA, por importación de morfina en Alemania. La señora Einberger recurrió en vía administrativa, aunque sus pretensiones fueron desestimadas; entonces acudió al *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Tribunal de Finanzas de Baden-Württemberg). El asunto Einberger se ventiló a través de dos sentencias dimanantes de sendas cuestiones prejudiciales (la primera, relativa a los derechos de aduanas, y la segunda, en relación con el IVA) y que fueron resueltas por el Tribunal, basándose en idénticos argumentos.

Einberger I: El 16 de junio de 1981, el *Finanzgericht* emplazó por primera vez al TJUE para que se pronunciase sobre la posible exacción de derechos de aduana. Esgrimiendo las mismas razones que las expuestas para los asuntos Horvath y Wolf, el Tribunal señaló en su Sentencia de 26 de octubre de 1982 que la importación ilegal de morfina no estaba sujeta a derechos de aduanas.

Einberger II: Inmediatamente, el *Finanzgericht* se volvió a dirigir al TJUE para preguntarle si esa importación tampoco llevaba IVA por el hecho imponible importación. Se personaron, además de la demandante, la Comisión y los gobiernos de Alemania y de Francia. El gobierno alemán, defensor de la aplicación del gravamen, alegó que la Directiva del IVA:

1. No diferencia entre importaciones lícitas e ilícitas, y que no existe ningún precepto que declare la exención de las segundas.
2. Consagra el principio de neutralidad, gravando todos los productos con la misma carga tributaria, con independencia de su origen o de los canales de distribución utilizados.
3. Tiene presente el principio de justicia tributaria, de modo que los productos ilícitos no deberían recibir un trato fiscal más favorable que los lícitos.

El Abogado General discrepó con el gobierno alemán, recordando el tenor de la Directiva del IVA, «El objetivo esencial de los Tratados es constituir un mercado común que logre la libre competencia comercial y en el que concurren características análogas a las de un mercado interno». Según el mismo, dicho fin no tiene relación y no puede perseguirse con el gravamen a la «importación de estupefacientes que no formen parte del circuito económico rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos». En consecuencia, la aplicación del IVA a estos productos es totalmente ajena a los objetivos de la Comunidad y a su política impositiva, puesto que los mismos están al margen del mercado único.

En su Sentencia de 28 de febrero de 1984, el Tribunal declaró que *los estupefacientes, por ser mercancías de comercio ilegal, no afectan a la consecución del mercado único*, salvo que formen parte del circuito económico rigurosamente controlado para su utilización con fines médicos y científicos. *En consecuencia, la importación ilegal de estupefacientes es una operación ajena, no solo al Arancel Aduanero, sino también a la Directiva del IVA*, y solo puede dar lugar a medidas represivas, incluidas las pecuniarias, que cada estado podrá decidir libremente. Además, aclaró que *el gravamen de estos productos no es una cuestión que los estados puedan decidir por su cuenta, sino que debe resolverse exclusivamente por la legislación comunitaria y por las autoridades europeas*.

Asunto Happy Family C-289/86 (NFJ000425)

La *Vereniging Happy Family Rustenbergerstraat* era una asociación sociocultural que administraba un centro para jóvenes en el que los visitantes podían, entre otras cosas, comprar hachís a un «revendedor autorizado». La Administración fiscal neerlandesa decidió someter al IVA las ventas de hachís realizadas en dicho centro juvenil, a lo que se opuso la asociación, interponiendo en última instancia un recurso ante la *Gerechtshof te Amsterdam* (Corte de Ámsterdam). Esta, antes de resolver, planteó al TJUE tres cuestiones prejudiciales, en un asunto en que se personaron el demandante, la Comisión y los gobiernos de los Países Bajos, de Alemania y de Francia.

Las cuestiones planteadas, que se resolvieron por la Sentencia de 5 de julio de 1988 fueron las siguientes:

1. La conclusión de la sentencia Einberger, en el sentido de que la importación de drogas en el territorio de la Comunidad no está sujeto al IVA, ¿es también aplicable a las operaciones interiores a efectos del IVA?

Los gobiernos alegaron que en la segunda sentencia Einberger se resolvió la no sujeción al IVA a la importación, debido a que este es sustancialmente igual a los derechos aduaneros, respecto de los cuales ya se había acordado la no sujeción en la primera sentencia Einberger. Pero esta similitud no se podía apreciar con respecto al IVA que grava las operaciones interiores, puesto que debe tratarse de una operación efectuada por un empresario o profesional y, además, a título oneroso.

El Abogado General se opuso, afirmando que la no sujeción debe acordarse, no por la similitud a los derechos de aduana, sino porque las operaciones interiores con drogas prohibidas están igualmente al margen del mercado único que pretende alcanzar la Directiva del IVA.

El Tribunal, en la Sentencia de 5 de julio de 1988, da la razón al recurrente y a la Comisión, y dispone que, por los mismos motivos que los indicados en la segunda sentencia Einberger, *las operaciones interiores de drogas no están sujetas al IVA*.

2. En caso de que sea así, y de que las entregas interiores de drogas tampoco estén sujetas al IVA, ¿la no sujeción se aplicaría incluso al hachís, que es considerada una droga menos nociva?

Pese a la creencia general de que, en Holanda, el tráfico de drogas «blandas» está permitido, lo cierto es que no es así: el artículo 3.1 de la *Opiumwet* (Ley neerlandesa sobre los estupefacientes de 12 de mayo de 1928) prohíbe la venta, entrega o distribución de hachís y de los restantes derivados del cáñamo indio, aunque se trate de tráfico minorista. Otra cosa es que en Holanda se venga practicando una política represiva moderada o selectiva que, por motivos de oportunidad, asigne los recursos disponibles a la represión del crimen que provoque riesgos sanitarios intolerables.

Como quiera que todos los estados han suscrito el Convenio Único de las Naciones Unidas sobre Estupefacientes de 1961, y que este Convenio prevé que el comercio e importación de los derivados del cáñamo debe limitarse únicamente a fines médicos y científicos, el Tribunal concluyó que *el hachís no es una droga especial en este sentido, y que, por tanto, la no sujeción se aplicaría incluso a la misma*.

3. En caso de que sea así, y de que las entregas interiores de hachís tampoco estén sujetas al IVA, ¿la no sujeción también se aplicaría en el caso de que las autoridades de un estado decidiesen que determinadas entregas de hachís no deben ser objeto de represión penal, en ejecución de una política de tolerancia selectiva?

Con base en las instrucciones de la Junta de Fiscales holandesa, existen unas directrices en vigor desde 1976, que se conocen como «criterios AHOJ-G», y que incluso se han publicado en el *Staatscourant* (Boletín Oficial), según los cuales no se actuará contra los revendedores de drogas «blandas» cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) *Affichering*: no puede hacerse publicidad de la droga ni utilizar cualquier otro medio similar de provocación.
- b) *Harddrugs*: no puede venderse ninguna droga «dura».
- c) *Overlast*: el local no puede causar molestias por esta actividad.
- d) *Jeugdigen*: no puede venderse a menores de 18 años.
- e) *Grote*: no pueden venderse más de 5 gramos de droga por persona en cada ocasión.
- f) *Handelsvoorraad*: las existencias de droga del local no pueden exceder de 500 gramos.
- g) Y, además, las autoridades locales o regionales no deben oponerse a la apertura ni ordenen su clausura.

Esta política, siempre muy cuestionada, fue puesta en práctica en Holanda para separar a los consumidores de hachís de los bajos fondos criminales que rodean a las drogas duras. Al tolerar las drogas blandas, la Administración pretendía crear una barrera o umbral social entre estas y las drogas duras, dificultando a los consumidores el paso entre uno y otro mercado.

Los gobiernos afirmaron en el juicio que tolerar actos ilegales de comercio supone legalizarlos en la práctica, por lo que debían ser sometidos al IVA.

Sin embargo, el Tribunal decretó que el tráfico ilegal no deja de serlo por el hecho de que las autoridades policiales o judiciales actúen en uno u otro caso, es decir, que *la aplicación de IVA debe ser independiente de la política de represión del delito practicada efectivamente por la Administración gubernativa. En consecuencia, aun cuando se trata de actividades toleradas, estas no están sujetas a IVA.*

Asunto Mol C-269/86 (NFJ000359)

El Tribunal, en la Sentencia de 5 de julio de 1988, resuelve este caso relativo a la venta de anfetaminas, en idénticos términos que el asunto Happy Family, y anula la liquidación realizada por el *Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*. No resulta especialmente innovador, y no conviene extenderse más sobre el mismo.

Asunto Siberië C-158/98 (NFJ007861)

Entre los años 1990 y 1993, en el *coffee shop* Siberië se vendieron estupefacientes a base de cáñamo indio, en una mesa que el local ponía a disposición de un revendedor autorizado de estos estupefacientes. Un *barman* contratado por el local atendía la demanda de productos derivados del cannabis a toda persona interesada. La contraprestación pecuniaria que el revendedor autorizado abonaba por la puesta a disposición de la mesa figuraba en la contabilidad de Siberië bajo la rúbrica de *tafelhuur* (alquiler de mesa). El *coffee shop* Siberië no repercutió el IVA sobre el citado alquiler ni lo ingresó en el Tesoro holandés. Entonces, la *Staatssecretaris van Financiën* (Administración tributaria de los Países Bajos) giró a Siberië una liquidación con arreglo a la *Wetop de Omzetbelasting* (Ley del IVA de 1968). Siberië formuló una reclamación contra la resolución de la Administración tributaria ante la *Gerechtshof te Amsterdam* (Corte de Ámsterdam), la cual consideró que el alquiler de la mesa al revendedor autorizado constituía un acto de cooperación al delito de comercio de drogas «blandas», igualmente condenable y, por consiguiente, que no estaba sujeto al IVA. Contra la sentencia de la *Gerechtshof te Amsterdam*, la Administración tributaria neerlandesa interpuso un recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden* (Tribunal Supremo de los Países Bajos), el cual, antes de resolver, planteó la cuestión prejudicial al TJUE.

Se personaron en la causa:

1. El demandante, Siberië, como demandado en el asunto principal, que alegó que su actuación debería considerarse delictiva, no ya solo en calidad de cómplice, sino en calidad de autor del delito principal y, en consecuencia, no sujeto al IVA.

2. El Gobierno de los Países Bajos, que alegó justamente lo contrario, es decir, que el arrendamiento o la puesta a disposición de un lugar para la venta de drogas blandas no es objeto de una prohibición legal absoluta, ni en la normativa neerlandesa, ni en la normativa internacional, y que debe distinguirse de la entrega de drogas como tal. Además, el Gobierno recordó que, en este caso, se producía una situación de competencia con el mercado legal de alquiler de bienes.

Subsidiariamente, si el Tribunal considerase que la actividad principal arrastra con su calificación de delictiva a la auxiliar, el Gobierno neerlandés recordó la actual política de tolerancia con las drogas blandas, insistiendo en su cuasilegalidad. Por consiguiente, a juicio del Gobierno, la solución de la sentencia «Happy Family», antes citada, no era aplicable al caso.

3. La Comisión, que defendió que una actividad debe considerarse en sí misma, con abstracción de otros condicionantes, y que no toda la actividad desempeñada por un *coffee shop* es ilegal y, en consecuencia, no todo es ajeno a la aplicación del IVA.

Una primera impresión rápida puede inducir a pensar que el arrendamiento de una simple mesa no es una operación ilegal, y que, por tanto, dicho arrendamiento debe tener una consideración diferente a la de la actividad que se verifique sobre la misma y tributar por el IVA. Sin embargo, el artículo 48 del *Wetboek van Strafrecht* (Código procesal penal de los Países Bajos) establece la posibilidad de incoar acciones penales, en calidad de cómplice, contra cualquier persona que, intencionadamente, proporcione medios o informaciones para la perpetración de un delito. Además, el derecho comunitario no distingue entre autor de un delito de tráfico de drogas y cómplice de ese mismo delito, a efectos del IVA.

El Abogado General destacó en sus conclusiones que la no sujeción al IVA incitaba a los demandados a declararse culpables, no solo de ser cómplices, sino también de ser autores materiales del tráfico de drogas, todo con el fin de conseguir la no sujeción, lo cual le parecía intolerable y abusivo.

El 21 de junio de 1999, el Tribunal desestimó las alegaciones de Siberië, por aplicación del principio *Nemo auditur turpitudinem propriam allegans* (no puede ser escuchado quien alega su propia torpeza) y, en consecuencia, declaró que *ese arrendamiento no es un servicio manifiestamente ilegal, que su desgravación supondría un atentado al principio de neutralidad y una excepción injustificada al principio de justicia y, finalmente, que dicho arrendamiento debía ser sometido al IVA*.

B) Contrabando

En el ordenamiento español, el tipo del contrabando está previsto en el artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, donde se contempla como una amplia variedad de conductas, tanto relativas a la importación como a la exportación de las mercancías.

Por transposición de diversas directivas, el contrabando es un delito regulado de manera similar en todos los estados miembros.

Los asuntos que se comentan en este texto abordan dos supuestos concretos:

- Asunto Lange. La exportación de mercancías a destinos prohibidos o la exportación no autorizada de material de defensa o de doble uso (si es que esa mercancía merece tal calificación). En la legislación española, ambas conductas se contemplan como contrabando en el artículo 2, apartados 1 d) y 2 c) 1.º de la Ley Orgánica 12/1995, respectivamente.
- Asunto Salumets. La importación de etanol es una conducta típica, de acuerdo con el artículo 2.1 a), 1.º párrafo, de la misma ley.

Asunto Lange C-111/92 (NFJ003082)

Durante los años 1985 y 1986, el señor Lange, a través de su empresa *Purchasing Pool Company*, realizó varias exportaciones de equipos informáticos que, de acuerdo con las declaraciones de exportación que presentó ante la *Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft* (Oficina Federal de Comercio Exterior), iban destinadas a Pakistán e Israel. Posteriormente, fue objeto de una inspección fiscal por parte de la *Finanzamt Fürstentfeldbruck* (Oficina tributaria de Fürstentfeldbruck), como resultado de la cual se comprobó que las mercancías habían salido de Alemania con destino a Viena y Belgrado, pero posteriormente habían sido desviadas a Bulgaria, Hungría, Unión Soviética y Checoslovaquia. En la comprobación no se pudo probar que el señor Lange tuviese conocimiento del desvío de dichas mercancías.

Estos sistemas informáticos estaban basados en una tecnología cuya exportación a los países del Bloque del Este estaba, a la sazón, totalmente prohibida en todos los estados miembros, en virtud de los acuerdos del CoCom (Comité de Coordinación para el Control Multilateral de las Exportaciones), suscritos por todos los estados miembros (excepto Irlanda que, no obstante, también los respetaba). Igualmente, la exportación vulneraba las disposiciones nacionales de Alemania, por cuanto constituía un delito de los previstos en los artículos 33 y 70 del *Außenwirtschaftsverordnung* (Reglamento de Comercio Exterior). La Administración tributaria alemana concluyó que, por vulnerar una prohibición de exportación, las mercancías no podían gozar de la exención prevista para las exportaciones legales, y practicó la correspondiente liquidación tributaria.

Disconforme, el señor Lange recurrió ante el *Finanzgericht München* (Tribunal de Finanzas de Múnich), el cual, antes de resolver, presentó una cuestión prejudicial ante el TJUE, en relación con la aplicación de la exención a las exportaciones (parece que dando por hecho que las operaciones estaban sujetas). No obstante, un estudio completo de este supuesto debe resolver, antes de nada, si la operación está sujeta o no al impuesto; y solo si se aprecia la sujeción, se debe debatir sobre la posible exención de las operaciones.

En sentencias anteriores, el TJUE había declarado que la importación de heroína o de anfetaminas no estaba sujeta a la Renta de Aduanas ni al IVA. ¿Por qué motivo se adoptó esta decisión, y se procedió a la confiscación y a la destrucción de estas mercancías? ¿Fue por el hecho de que no se respetasen escrupulosamente las formalidades de importación, o porque se trataba de drogas altamente tóxicas y completamente prohibidas en todos los estados miembros? Obviamente, la respuesta correcta es la segunda: las drogas no están sujetas porque son muy nocivas y se califican como géneros prohibidos, y lo de menos es que las importaciones de estas mercancías no respeten todas las solemnidades previstas en las leyes.

Por tanto, la simple ilegalidad de una operación no basta para acordar su desimposición, sino que debe tratarse de un negocio relativo a bienes sistemáticamente prohibidos por la ley. En la Sentencia de 2 de agosto de 1993, el Tribunal dispone que *los equipos informáticos no son objeto de una prohibición absoluta, ni son intrínsecamente ilegales y, por tanto, están sujetas a la Renta de Aduanas y al IVA, a pesar de que su exportación se encuentre circunstancialmente prohibida*.

Determinada la sujeción de la exportación, el estudio de la exención no puede ser objeto de un razonamiento diferente. Si la exportación de los productos legales está exenta, las de los productos ilegales, también lo está, por los mismos motivos que los expuestos para la sujeción. Además, no existe ninguna mención en la Directiva europea en relación con la pérdida de exención para las mercancías ilegales. Todo este dilema puede parecer estéril, por cuanto, al revés que las importaciones, todas las exportaciones están libres de impuestos: las de productos ilegales, por no estar sujetas; y las de productos legales, por estar sujetas y plenamente exentas. Pero lo de menos es que estemos frente a una exportación o ante una importación; lo trascendente es identificar qué mercancías provocan que las operaciones resulten no sujetas a los tributos que graven su tráfico o circulación.

Por otra parte, el hecho de que el sujeto exportador conociese o ignorase que las mercancías no habían recibido el destino indicado en el permiso de exportación, así como cualquiera otra circunstancia subjetiva de la misma especie, no afecta para nada a las conclusiones del Tribunal.

Asunto Salumets C-455/98 (NFJ010197)

Entre 1996 y 1997, el señor Kaupo Salumets y otras personas importaron en Finlandia un total de 100 toneladas métricas de etanol de contrabando, originario de China y Norteamérica, pero procedente de Estonia. Cuando el alcohol fue encontrado por la Administración finesa, una parte del mismo ya se encontraba embotellado y listo para su consumo, aunque otra parte todavía se hallaba en contenedores, esperando su embotellado en un establo abandonado y en dudosas condiciones de higiene. Los autores de los hechos fueron acusados, condenados y castigados por estos hechos en la vía penal. Además, la *Tullihalitus* (Administración aduanera) demandó a los acusados ante el *Tampereen käräjäoikeus* (Tribunal de Primera Instancia de Tampere), exigiendo el pago de 38 millones de marcos fineses. A finales de 1998, este Tribunal, antes de resolver, planteó una cuestión prejudicial al TJUE relativa a la exacción del IVA a la importación, de los Impuestos Especiales y de la Renta de Aduanas, en la que com-

parecieron los demandantes en el juicio principal, incluido el señor Salumets, así como la Comisión y varios gobiernos estatales.

Las alegaciones que el señor Salumets había formulado ante el Tribunal estatal causaron verdadera perplejidad en el mismo y fueron las que motivaron la interposición de la cuestión prejudicial ante el Tribunal europeo: el interesado había aducido que el alcohol puro es un producto destinado únicamente a alcohólicos marginales adictos a esta sustancia y, además, no puede ser consumido de modo directo, ni empleado para fabricar bebidas alcohólicas normales, por lo que no compite con las mismas. Además, el alcohol concretamente importado en este caso entrañaba riesgos adicionales para la salud, dado lo inseguro de su procedencia, la existencia de impurezas y su evidente falta de calidad. En consecuencia, el alcohol importado no supone una competencia real para las bebidas alcohólicas y debe estar desgravado de todo tipo de impuestos y aranceles, puesto que es una verdadera droga o un estupefaciente.

Pero el alcohol etílico no es una droga, aunque se encuentre en estado puro y con impurezas. Su tráfico no está prohibido. En términos legales, el etanol tampoco se incluye en la Convención Única sobre Estupefacientes de Nueva York, de 30 de mayo de 1961, que había sido ratificada por todos los estados miembros de la Unión. La procedencia, la calidad y la pureza no son factores relevantes. Un producto legal cualquiera no se convierte en una droga por estos motivos.

El Tribunal, en su Sentencia de 29 de junio de 2000, falló que el *etanol de contrabando, aun en malas condiciones o de procedencia dudosa, está sujeto a IVA a la importación, a derechos de aduanas y a los impuestos especiales*.

C) Falsificación de papel moneda

En España la falsificación de dinero de curso legal constituye un delito de falsedad no documental, previsto en el artículo 386 del Código Penal, y penado con prisión de 8 a 12 años. Igualmente, constituye delito en todos los restantes estados miembros de la Unión Europea.

Asunto Witzemann C-343/89 (NFJ001018)

En junio de 1981, Max Witzemann adquirió en Italia moneda falsa por un valor facial de 300.000 dólares norteamericanos y volvió a Alemania atravesando la frontera en coche. Posteriormente, ya en Múnich, fue detenido por la Policía, incautándosele el dinero falso. Por este motivo, fue condenado por el *Landgericht München* (Tribunal Territorial de Múnich). Posteriormente, ya en 1984, la *Hauptzollamt München-Mitte* (Oficina Principal de Aduanas de Múnich-Centro), exigió la exacción de la renta de aduanas y del IVA por la importación de billetes falsos en el territorio aduanero de la Comunidad. El contribuyente recurrió ante el *Finanzgericht München* (Tribunal de Finanzas de Múnich), el cual, antes de resolver, se dirigió al TJUE a través de una cuestión prejudicial.

Quedan lejos de nuestro interés cuestiones particulares de este expediente cuya resolución podrían hacer estéril nuestra reflexión y, entre ellas:

1. Si los billetes venían de Italia, no parece posible liquidar la renta de aduanas y el IVA a la importación. Para ello, deberían haber entrado desde un país tercero. Deberá obviarse este hecho, para poder entrar en el fondo del asunto.
2. Debe considerarse de antemano que el dinero falso no es dinero. Es simplemente un bien como cualquier otro que se compra y se vende con dinero. De lo contrario, podría considerarse que la entrega de dinero falso está siempre no sujeta, en virtud de la no sujeción prevista en la Sexta Directiva, y traspuesta en el artículo 7, apartado 12.º de la ley española.

En el asunto compareció únicamente la Comisión, quien solicitó que la moneda falsa debía recibir idéntico trato que los estupefacientes, sugiriendo al Tribunal que precisase que esta decisión derivaba de fuentes secundarias del Derecho comunitario, y no de los Tratados. Igualmente, la Comisión remarcó la circunstancia de que la moneda falsa está prohibida taxativamente en todos los estados miembros, puesto que todos ellos habían suscrito el Convenio de la Sociedad de Naciones para la Represión de la Falsificación de Moneda, excepto Luxemburgo, si bien este país considera delito la falsificación de moneda en términos similares, en los artículos 173 a 178 de su propio Código Penal.

El Abogado General suscribió el parecer de la Comisión, y no solo observó que la prohibición se produce en todos los estados miembros sino que, en el futuro, el cambio de legislación es muy improbable, de modo que algún día se pueda llegar a considerar legal al dinero falso (al revés de lo que ocurre con algunas drogas). No obstante, el Abogado General propuso que este tratamiento fiscal termine con la entrada en vigor del Reglamento 2144/87 relativo a la deuda aduanera (es decir, el 1 de enero de 1989), puesto que el artículo 2 del mismo señala literalmente: «La deuda aduanera de importación se origina incluso cuando se refiera a una mercancía que es objeto de una medida de prohibición o de restricción de importación, cualquiera que sea su naturaleza».

Por Sentencia de 6 de diciembre de 1990, el Tribunal declaró que *no se origina ninguna deuda aduanera ni IVA a la importación con ocasión de la importación de moneda falsa en el territorio aduanero de la Comunidad, sin limitar su decisión hasta el 1 de enero de 1989*.

D) Mercancías falsificadas

En nuestro país, la falsificación de mercancías constituye un delito contra la propiedad industrial, dentro de los tipos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico. Concretamente, el tipo está regulado en los artículos 274 a 276 del Código Penal, donde se prevé una pena de prisión de seis meses a dos años para la modalidad comisiva general. Esta conducta constituye igualmente un delito en los restantes estados de la Unión, sin excepción alguna.

Asunto Goodwin y Unstead C-3/97 (NFJ006438)

En el contexto de un proceso penal, los señores Goodwin y Unstead fueron declarados culpables de haber realizado deliberadamente maniobras para quedar libres, de modo fraudulento, del pago del IVA correspondiente a unos perfumes falsificados, que previamente habían fabricado, producido, distribuido y vendido, todo ello sin haberse dado de alta en los Servicios del IVA, librándose, con ello, de pagar dicho impuesto.

Exigida la deuda tributaria por parte de la Administración tributaria británica, los administrados recurrieron ante el *Inner London Crown Court* (Tribunal de Primera Instancia de Londres), el cual los halló culpables. No conformes, presentaron recurso ante la *Court of Appeal, Criminal Division, London* (División criminal de la Corte de Apelaciones de Londres), la cual, antes de resolver, dirigió una cuestión prejudicial al TJUE, cuestionando si verdaderamente estos perfumes de marca estaban efectivamente sujetos a IVA, si bien, después de manifestar que esta era su preferencia.

Se personaron los demandantes, así como los gobiernos británico y helénico, además de la Comisión. Tanto en el proceso principal, como en la cuestión prejudicial, volvió a producirse un hecho insólito: en ningún momento los señores Goodwin y Unstead negaron los hechos sino que, al revés, se inculparon mediante una confesión completa, indicando que su delito era más grave incluso que el de narcotráfico, por cuanto en el caso de los perfumes falsos, no existe ningún país que los tolere siquiera. Y todo, con el ánimo de dejar desgravada la transacción ilegal.

La pretensión de los contribuyentes de dejar sus negocios fuera del ámbito del IVA, alegando su propio comportamiento criminal, deja una sensación de malestar que invita a no ceder a este abuso, por diversos motivos:

- a) Los perfumes falsificados no son productos cuya comercialización esté prohibida a causa de su propia naturaleza o de sus características particulares, sino que se trata de productos cuyo tráfico y circulación está permitido, si bien quien los comercializa ha usurpado los derechos de propiedad del titular de la marca. En consecuencia, no estamos frente a una prohibición absoluta, sino más bien frente a una prohibición condicionada a que se pruebe previamente la vulneración del derecho de marca.
- b) Las mercancías falsificadas están prohibidas, pero no para proteger el interés general (como ocurre con el dinero falso o las drogas), sino para proteger los intereses particulares del derecho de marca que se ha lesionado. Es más, la declaración de ilicitud está subordinada a que el titular del derecho conculcado inicie una acción contra el comercializador. Por tanto, el bien jurídico protegido no es de carácter general, sino un derecho de propiedad industrial de un particular.
- c) Las mercancías falsificadas generan efectos muy nocivos sobre el mercado legal, y su mera existencia supone una competencia relevante sobre los productos lícitos, circunstancia que no se puede apreciar en el caso del dinero falso o las drogas.

- d) A falta de una armonización en la materia, el catálogo de bienes falsos varía de un estado miembro a otro, por lo que la no sujeción no puede garantizar un trato fiscal homogéneo para este tipo de productos.

La Sentencia de 28 de mayo de 1998, cooperativamente con la opinión del Abogado General, declaró que, *por las razones expuestas, los perfumes falsos están sujetos a IVA*. Desafortunadamente, el Tribunal no quiso pronunciarse extendiendo su conclusión a todas las mercancías falsas, sea cual sea su naturaleza.

E) Juegos de azar ilegales

En España, la disposición adicional decimoctava, de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, establecía que, a los efectos de lo previsto en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, «se entiende prohibida la circulación, comercio, tenencia o producción de billetes, boletos, sellos, cartones, resguardos, máquinas o cualquier otro elemento, incluso técnico o informático, que constituya soporte en la práctica de juegos de azar, sorteos, loterías, apuestas y quinielas». Por tanto, el juego ilegal era considerado un delito de contrabando. La nueva Ley 13/2011, de Regulación del Juego, ha derogado la citada disposición adicional y, por tanto, viene a despenalizar la organización del juego ilegal desde el 1 de enero de 2012, por lo que, desde entonces, pasa a ser una infracción administrativa, castigada de acuerdo con lo previsto en el título VI de la ley, con multa de hasta 50 millones de euros, para las infracciones muy graves.

En la mayor parte de los países de Europa, el juego ilegal constituye una infracción penal, aunque no en la totalidad.

Asunto Fischer C-283/95 (NFJ006246)

Karlheinz Fischer tenía autorización para organizar un juego de destreza mediante el uso de una máquina llamada «Roulette Opta II», que acabó transformando en un juego de azar similar a la ruleta. Los jugadores debían apostar un mínimo de 5 marcos alemanes y mediante el uso de fichas realizaban sus apuestas sobre un tablero, las cuales eran resueltas con una corona dividida en 26 casillas (con los números 1 a 24, el 0 y una X), que giraba sobre su eje determinando con ello la opción ganadora. El señor Fischer explotó este artefacto con fines comerciales en varias localidades de Alemania. De acuerdo con la ley de aquel país, solo los casinos autorizados pueden organizar el juego de ruleta, por lo que el señor Fischer fue juzgado y condenado por la perpetración de un delito de organización de juego ilegal de azar, conforme al artículo 284 del *Strafgesetzbuch* (Código Penal). No se acreditó que el acusado hubiese vulnerado norma alguna de alcance comunitario. Posteriormente, la *Finanzamt Donaueschingen* (Oficina Tributaria de Donaueschingen) liquidó los tributos asociados a la organización del juego de ruleta, con base en el artículo 40 de la *Abgabenordnung* (Ley General Tributaria alemana), según el

cual, la legalidad del hecho imponible es irrelevante a efectos fiscales. El sujeto pasivo recurrió la liquidación tributaria ante el *Finanzgericht Baden-Wurttemberg, Freiburg* (Tribunal de Finanzas del estado de Baden-Wurttemberg), el cual, antes de resolver, planteó una cuestión prejudicial al TJUE, preguntando, entre otras cosas, la sujeción al IVA del servicio consistente en la organización de un juego de ruleta ilegal, así como su posible exención del impuesto. Contra las pretensiones del demandante, se personaron los gobiernos alemán y británico, así como la Comisión, quienes opinaron que el juego de ruleta ilegal estaba sujeto al IVA. Del mismo parecer fue el Abogado General.

Lo cierto es que los juegos de azar son objeto de un importante comercio lícito que forma parte de la economía de los países integrantes de la Unión Europea. Las operaciones del señor Fischer son ilegales por el único motivo de que es él quien las organiza, y no un casino autorizado por la Administración. Por tanto, no es posible apreciar una ilicitud intrínseca en las operaciones indicadas. Por otra parte, a partir del relato fáctico, también es fácil suponer que el señor Fischer ejercía una competencia relevante con los operadores legales de juegos de azar. Además, el juego es objeto de muy diversas regulaciones en los distintos estados miembros.

El Tribunal consideró imponible el juego ilegal, tanto por razones de neutralidad impositiva, como para preservar la coherencia de los tributos armonizados. La legislación del IVA y su aplicación no puede depender de las peculiaridades de las legislaciones estatales.

F) Préstamos usurarios

La usura es una actividad despenalizada en España desde la publicación del actual Código Penal de 1995. El tipo había sido incorporado en 1928. Actualmente, los préstamos declarados usurarios son nulos por disposición del artículo 1 de la Ley Azcárate (Ley de 23 de julio de 1908, de Represión de la Usura).

En todos los estados miembros que he examinado, la usura es un delito. No obstante, es probable que en alguno de los restantes, no sea considerada como una ofensa criminal.

Asunto Curia C-381/09

Gennaro Curia se dedicaba a realizar préstamos a terceros a tipos de interés usurarios. Por este motivo, fue juzgado y condenado a cuatro años de prisión. De igual modo, fue objeto de una comprobación por parte de los órganos gestores del *Ministero delle Finanze* (Ministerio de Hacienda italiano), que determinó una base imponible no declarada de casi 630 millones de liras. El contribuyente recurrió ante la *Commisione Tributaria Regionale di Calabria* (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Calabria), que ratificó la liquidación administrativa. Contra esta desestimación, presentó recurso ante el Tribunal Supremo de Casación, que trasladó el asunto al TJUE. Se planteó la posible sujeción al IVA, así como su exención del impuesto.

En el presente caso, también se analizan las consecuencias fiscales de la conclusión de operaciones que, por sí mismas, no constituyen una actividad ilegal, como es la concesión de préstamos. La ilegalidad no es consustancial a la operación, sino que se deriva de que uno de sus parámetros definitorios (el tipo de interés) excede del límite máximo fijado por la ley. Por otra parte, también se observa que la realización de préstamos usurarios supone una competencia real y efectiva en relación con la actividad crediticia legal. Finalmente, también en este caso estamos frente a una vulneración de una norma nacional, pero no de la legislación europea. El condicionar la tributación al cumplimiento de la legislación nacional impide dar homogeneidad a la legislación comunitaria.

El Tribunal aprecia todas estas circunstancias y concluye que *la violación de una disposición nacional que prohíbe aplicar a los préstamos tasas de interés superiores al máximo legal no afecta a su sujeción al IVA, ni a su exención.*

1.2. SÍNTESIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

Drogas tóxicas y estupefacientes. Las entregas de estos productos no están sujetas, ni a derechos de aduanas (asunto Horvath), ni al IVA, ya se trate de una importación (asunto Einberger II), ya se trate de una operación interior (asunto Happy Family, punto 1). Es indiferente que las mercancías hayan sido decomisadas o hayan conseguido rebasar los controles policiales y se hayan consumido (asuntos Wolf y Einberger I). También resulta indiferente que se trate de drogas «duras» o «blandas» (asunto Happy Family, punto 2), así como que exista una política de tolerancia de las autoridades estatales (asunto Happy Family, punto 3). Sin embargo, la no sujeción a IVA de los estupefacientes no alcanza a quienes, de acuerdo con su ley personal, tengan la consideración de cooperadores o cómplices del delito (asunto Siberië), los cuales sí quedarán gravados por las operaciones que realicen.

Contrabando. Están sujetas a los derechos de aduana, al IVA y a los impuestos especiales las importaciones de mercancías que no sean ilegales por naturaleza (asunto Salumets). Igualmente, están sujetas las exportaciones de mercancías no intrínsecamente ilegales, aunque estas no hayan sido autorizadas por la Administración aduanera (asunto Lange).

Dinero falsificado. No está sujeta a la renta de aduanas ni al IVA la entrega de la moneda falsa (asunto Witzemann).

Mercancía falsificada. Están sujetas a la renta de aduanas y al IVA las entregas de productos falsificados de tráfico legal (asunto Goodwin y Unstead).

Juego ilegal. Están sujetas al IVA las prestaciones de servicios relativas a la organización de juegos ilegales (asunto Fischer).

Préstamos usurarios. Están sujetos al IVA los contratos de préstamo contratados con tipos de interés excesivos (asunto Curia), sin perjuicio de su exención.

2. CONCLUSIONES DERIVADAS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA. CRÍTICAS FORMULADAS POR LOS AUTORES

2.1. CONCLUSIONES DERIVADAS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

Del estudio conjunto de las sentencias indicadas, extraigo las siguientes conclusiones:

1. **La calificación de una operación como censurable o reprochable no implica que se trate, sin más, de un supuesto de no sujeción.** La no sujeción resulta de las características concretas de las mercancías o de los servicios, y más específicamente, de su ilicitud intrínseca y de la falta de competencia con el sector económico legal.

De acuerdo con el párrafo anterior, las **transacciones ilegales** se dividen en dos grupos:

- a) *Las que no desempeñan ningún papel en la economía normal.* Se trata de operaciones prohibidas en las que concurren ciertas características:
 - La ilicitud o malignidad de bienes o servicios es intrínseca o esencial.
 - Las operaciones no generan una competencia relevante con respecto a otros bienes o servicios lícitos.
 - El tráfico y circulación de los bienes está absolutamente prohibido por la legislación comunitaria, o por la legislación nacional, en todos los estados miembros, sin excepción, y de manera homogénea.

Estas transacciones no están sujetas al IVA.

En este tipo de operaciones, los estados no pueden disponer su gravamen. No obstante, sí son competentes para sancionar penalmente la realización de operaciones con bienes o servicios ilícitos, incluso mediante multas pecuniarias.

- b) *Las que, a pesar de ser ilegales, pueden desempeñar algún cometido en la economía legal o una competencia relevante con los productos lícitos.* Son las operaciones que no cumplen las características anteriores.

A pesar de su ilicitud, estas operaciones están sometidas a imposición, para salvaguardar los principios tributarios de neutralidad y de justicia.

2. El **principio de neutralidad tributaria**, que es contrario a la diferenciación generalizada entre mercancías o servicios lícitos e ilícitos, no debe entenderse vulnerado por la existencia de casos excepcionales no sujetos a IVA:
 - a) Los negocios ilegales que, de acuerdo con los criterios del TJUE, están sometidos al IVA, reciben el mismo trato fiscal que los negocios legales, por lo que el principio de neutralidad no se ve afectado.

- b) Las operaciones ilegales que no desempeñan ningún papel en la economía normal son transacciones ajenas a la materia imponible sometida a armonización comunitaria. Por ese motivo, el principio de neutralidad no se ve afectado, puesto que tampoco es aplicable a dichas operaciones.
3. El **principio de justicia tributaria**, que impide que las mercancías ilícitas reciban mejor trato fiscal que las lícitas, se aplica con carácter general, salvo excepciones:
- a) Cuando se trata de operaciones ilegales gravadas por el IVA, el principio se cumple, pues las operaciones ilegales no reciben mejor trato que las legales.
 - b) Ante las operaciones ilegales no gravadas por el IVA, el principio debe ceder, aunque la consecuencia indeseable sea que los delincuentes reciban mejor trato fiscal que los ciudadanos honrados. Para compensar esta discriminación que favorece solo a los delincuentes, los estados están autorizados a tomar toda clase de medidas punitivas de naturaleza criminal.
- Por estos motivos, la determinación de supuestos de no sujeción debe ser siempre muy estricta.
4. Finalmente, el Tribunal ha determinado que en sus decisiones, **ni se han tenido, ni deberán ser tenidos en cuenta**, los siguientes motivos:
- **Razones o escrúpulos de índole moral o religioso**, que deberán permanecer al margen de las consideraciones exclusivamente jurídicas.
 - **Razones o motivos relacionados con el grado de aceptación social** de un hecho ilícito. Las mutaciones en la percepción social de los hechos ilícitos no debe contaminar las decisiones en materia impositiva.

2.2. CRÍTICAS FORMULADAS

La mayor parte de los autores han criticado al Tribunal *por trasladar con cierta ligereza sus conclusiones de un concepto a otro* (por ejemplo, de la renta de aduanas al IVA o a las accisas), *así como por servirse de criterios diversos en sus pronunciamientos* (a veces es la ilicitud de los productos, y otras, la falta de competencia o la ilegalidad de las operaciones), *dando a entender que todos ellos funcionan coordinadamente y ofrecen los mismos resultados*. Lo cierto es que los criterios elegidos por el Tribunal, conjuntamente aplicados, pueden llevarnos a resultados discordantes, y aun opuestos entre sí. Para extraer conclusiones prácticas de las sentencias, se impone una interpretación imaginativa. Entre las críticas más destacadas, menciono las siguientes:

- **Las conclusiones adoptadas por el TJUE en relación con la renta de aduanas no se pueden trasladar al IVA, debido a la distinta finalidad de estos recursos públicos: la renta de aduanas tiene un propósito esencialmente proteccionista, en tanto que el principal objetivo de un gravamen sobre el valor añadido es de naturaleza recaudatoria.**

La crítica es acertada. No obstante, también es cierto que los aranceles y el IVA a la importación presentan importantes coincidencias en cuanto a su estructura y funcionamiento. Incluso, en cierto sentido, también coinciden en cuanto a los objetivos que persiguen, por lo que, aunque el del Tribunal no es un discurso plenamente acertado, tampoco es absolutamente descabellado que todos estos recursos públicos funcionen cooperativamente.

- **La noción de mercancías totalmente prohibidas es un concepto confuso, y difícil de perfilar, a la vista de la diversidad de supuestos que se pueden presentar. El ejemplo típico es el de la venta minorista de hachís en los Países Bajos que, aunque está formalmente prohibida, está usualmente tolerada.**

Para perfilar la definición de mercancía prohibida, el Tribunal se ha servido de un concepto estrictamente jurídico de la prohibición (solo está prohibido lo que señala como tal la ley), olvidando cualquier criterio fáctico (es indiferente el grado de tolerancia que aplique la Administración o el grado de aceptación social que presente la mercancía). Este criterio, sin ser probablemente el mejor, tampoco es irrazonable.

- **La idea de que una mercancía prohibida nunca genera una competencia relevante también ha sido objeto de fundadas críticas. Los autores afirman que una mercancía ilegal puede generar una considerable competencia, y ponen como ejemplo a los perfumes falsos que, aunque son ilegales, perturban notablemente el mercado de los perfumes legales.**

Para establecer una relación unívoca entre el concepto de mercancía prohibida y la inexistencia de competencia relevante, el Tribunal restringe aún más la definición de mercancía prohibida, afirmando que la prohibición, no solamente debe ser legal, sino que debe ser intrínseca, es decir, inevitable, cualesquiera que sean el negocio y las circunstancias que rodeen a la citada mercancía.

Cuando afirma que los perfumes falsos están sujetos a imposición en la Sentencia Goodwin y Unstead, el Abogado General ofrece un interesante argumento, al expresar que los perfumes falsos son mercancías prohibidas, pero no por su propia naturaleza, sino por un motivo circunstancial (estas mercancías vulneran un derecho de marca), ajeno a su misma esencia. Al revés que los perfumes, las armas químicas o bacteriológicas son intrínsecamente ilegales, y su entrega nunca puede estar sujeta a IVA, sean cuales sean las circunstancias del caso.

- **Una mercancía ilegal e intrínsecamente prohibida y que no genere competencia no tiene por qué estar prohibida coincidentemente en todos los estados miembros, o proscrita por el derecho comunitario.**

Es una crítica difícilmente superable, salvo que se busquen motivos de oportunidad. Si se dejan fuera de sujeción las operaciones prohibidas en un estado, pero no en otro, la legislación comunitaria no se aplicaría de manera homogénea, rompiéndose el mercado interior. No cabe duda de que una operación está sujeta o no sujeta en todos los estados miembros, pero no solo en una parte de ellos. Debemos

pensar que la noción de prohibición legal se refiere a una prohibición unánime o común a todos los estados, ya por disposición comunitaria (de derecho primario o secundario), o por disposiciones nacionales con base en una normativa internacional o con una redacción homogénea y esencialmente equivalente.

3. LA PROSTITUCIÓN COMO DELITO Y COMO NEGOCIO ANÓMALO

3.1. CONCEPTO SEMÁNTICO DE PROSTITUCIÓN

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra «prostitución» tiene dos acepciones:

1. «Acción y efecto de prostituir»; el Diccionario indica que «prostituir» es «hacer que alguien se dedique a mantener relaciones sexuales con otras personas, a cambio de dinero».
2. «Actividad a la que se dedica quien mantiene relaciones sexuales con otras personas, a cambio de dinero».

Por tanto, desde este prisma, la prostitución puede ser ejercida por dos personas diferentes:

- De acuerdo con la primera acepción, por el proxeneta, que es la persona que obtiene beneficios de las relaciones sexuales mantenidas por otra persona a cambio de dinero.
- Conforme a la segunda acepción, por el prostituto o la prostituta, que es la persona que mantiene relaciones sexuales con un tercero a cambio de dinero.

El Diccionario nada dice en relación con otras personas, pero, como comento en los siguientes párrafos, en determinados casos también pueden cometer el delito de prostitución los clientes de las personas prostituidas.

3.2. EL DELITO DE PROSTITUCIÓN

La prostitución es una actividad que, en determinados supuestos, puede llegar a constituir un delito contra la libertad y la indemnidad sexuales. El tipo penal aparece regulado esencialmente en los artículos 187 y 188 del actual Código Penal, y entre sus notas más características destacan las siguientes:

- La persecución de un beneficio económico es un elemento esencial del tipo, sin excepción alguna. De hecho, el delito de prostitución viene provocado por un desmedido ánimo de lucro por parte del delincuente. El sujeto pasivo del delito es tra-

tado como una fuente de ingresos o como un simple bien económico, dejando de lado su dignidad humana. Por el contrario, la falta de lucro económico hace que no se pueda apreciar este delito, lo que nos podría conducir, alternativamente, a otros tipos penales (particularmente, al de abusos sexuales).

- La prostitución de mayores de edad es, en su caso, un delito de resultado. En cambio, si se trata de prostitución de menores o incapaces, su perfeccionamiento se puede llegar a producir sin necesidad de que se alcance un resultado concreto (STS de 8 de abril de 2008).
- No se puede apreciar continuidad delictiva para el proxeneta por el hecho de que exista una pluralidad de personas sometidas a prostitución.

En cuanto al bien jurídico protegido, para la mayoría de los autores está constituido por la libertad individual sexual (STS de 12 de enero de 1998). En ocasiones, el Tribunal Supremo ha preferido destacar simultáneamente un bien tutelado más amplio: «el delito del artículo 188 del Código Penal es también un delito contra la libertad, como el delito de coacciones» (STS de 16 de enero de 2008).

Sea como sea, *el Código somete al bien jurídico protegido a diferentes grados de protección*, en función de la edad o de las circunstancias personales, sociales o económicas de la persona prostituida o en riesgo de serlo:

- a) Cuando las personas afectadas son *mayores de edad y en plenitud de sus facultades mentales*, el Código Penal fija un tipo en el artículo 188.1, cuya interpretación jurisprudencial ha dejado fuera de la ilegalidad a las conductas que no llevan asociadas comportamientos violentos, intimidatorios, engañosos o abusivos.

La modalidad del artículo 188.1 del Código Penal, que es la más habitual, se pena con prisión de dos a cuatro años.

- b) Cuando, por el contrario, estamos frente a *sujetos pasivos menores o incapaces*, la ley es más rigurosa, y la prostitución tiene naturaleza delictiva en todo caso. No es preciso la violencia, la intimidación o el engaño; tampoco se exige que se abuse de un contexto de necesidad o que el sujeto activo se prevalega de su situación de superioridad. El consentimiento sexual prestado por un menor o un incapaz jamás es válido, y nunca puede justificar jurídicamente el modo de actuar de las personas que se aprovechan económicamente de la prostitución, así como de quienes mantienen las relaciones sexuales con las víctimas. Esta modalidad presenta distintas variedades:

- En primer lugar, según el artículo 188.2 del Código Penal, si mediase violencia, intimidación, engaño o alguna conducta abusiva para que el menor o incapaz se inicie o se mantenga en la prostitución, la pena para el reo será de cuatro a seis años de prisión, salvo que la víctima fuese menor de 13 años, en cuyo caso, la pena será de cinco a diez años, según previene el artículo 188.3.

- En segundo término, según los apartados 1 y 2 del artículo 187, desde la entrada en vigor de la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, también es delito solicitar, aceptar u obtener una relación con un menor o un incapaz, a cambio de dinero. Por ello, cuando las personas prostituidas o en riesgo de serlo son menores o incapaces, junto con los proxenetas, también resultan ser delincuentes los clientes de estos, sin que puedan eximirse de su responsabilidad bajo ningún argumento o excusa. Esta variedad lleva aparejada una penalidad de dos a cuatro años de prisión, en general, o de cuatro a seis años cuando la víctima tiene menos de 13 años.
- Finalmente, y de acuerdo con el artículo 187.1 del Código Penal, también es delito inducir, promover, favorecer o facilitar la prostitución de menores o incapaces, lo cual se pena con prisión de uno a cinco años. Y si la víctima es menor de 13 años, el artículo 187.2 señala una pena de prisión de cuatro a seis años.

En resumen: La prostitución de mayores de edad con plena capacidad de obrar solo es delictiva cuando no media un pleno consentimiento de la persona prostituida; en cambio, la prostitución de menores e incapaces es siempre delictiva.

3.3. LA PROSTITUCIÓN DELICTIVA DE LOS MAYORES DE EDAD Y SU INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL

La actual redacción del artículo 188.1 del Código Penal dispone lo siguiente:

«1. El que determine, empleando violencia, intimidación o engaño, o abusando de una situación de superioridad o de necesidad o vulnerabilidad de la víctima, a persona mayor de edad a ejercer la prostitución o a mantenerse en ella, será castigado con las penas de prisión de dos a cuatro años y multa de 12 a 24 meses. *En la misma pena incurrirá el que se lucre explotando la prostitución de otra persona, aun con el consentimiento de la misma*».

Este último inciso que aparece en cursiva (llamado «tercería locativa») parece oponerse a lo que he expresado en párrafos anteriores en el sentido de que la prostitución de mayores de edad solo es delictiva si no media consentimiento. En relación con esta aparente contradicción, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confinado el delito solamente a los casos en los que el consentimiento no se ha prestado con plenitud.

En este sentido, menciono la STS 426/1997, de 31 de marzo (rec. n.º 979/1996):

«Los recurrentes regentaban un local donde se ejercía la prostitución. Esta conducta era punible con el Código Penal anterior, aun cuando gozaba de un amplio margen de

tolerancia hasta el punto de que, como es notorio, estas actividades se anunciaban profusamente en los medios publicitarios. Su persecución selectiva constituía una fuente de inseguridad jurídica, arbitrariedad e incluso corrupción, siendo doctrinalmente criticado el mantenimiento de unos tipos delictivos que se estimaba no respondían a la realidad social, como la propia aceptación de dicha publicidad venía a demostrar. En consecuencia el legislador ha estimado procedente modificar la regulación de los delitos relativos a la prostitución desde la perspectiva de que el bien jurídico que se debe tutelar es la libertad sexual (en sentido amplio, incluida la protección de quienes no tienen plena capacidad de autodeterminación sexual, es decir, menores e incapaces) y por ello **las conductas relativas a la prostitución que deben sancionarse criminalmente son únicamente las que afectan a menores e incapaces (art. 187 del Nuevo Código Penal) y las que atentan a la libertad de los mayores a través de la coacción, engaño y abuso de superioridad o de necesidad (art. 188 del Nuevo Código Penal)».**

En el mismo sentido, en la STS 126/2010, de 15 de febrero (rec. n.º 1839/2009), se dice:

«... la doctrina también se viene pronunciando en el sentido de **que la explotación lucrativa punible que prevé el artículo 188.1 del C. Penal, realizada con el consentimiento de la víctima, ha de interpretarse con criterios restrictivos. De modo que no debe entenderse que sea suficiente para la aplicación del tipo penal la mera obtención de un lucro por parte del que regenta el club o local, sino que ha de exigirse a mayores que se trate de una explotación directa y principal de la prostitución ajena en la que se trasluzca una relación de subordinación de la prostituta con respecto al empresario o empleador.** Ello entendemos que impone por tanto la exigencia de una relación de dependencia de cierta intensidad en la que se vea limitada la autonomía prestacional de la persona que ejerce la prostitución, y en la que el beneficio lucrativo porcentual alcance relevancia desde la perspectiva de los ingresos de la víctima, a quien se acaba degradando».

Más precisa es la STS 326/2010, de 13 de abril (rec. n.º 11209/2009), en la que se enumeran ciertos requisitos:

«el Código Penal, en el artículo 188.1.º ha incorporado desde la LO 11/2003 un segundo inciso en el que se sanciona a quien se lucre explotando la prostitución de otra persona, aun con su consentimiento, con la misma pena prevista para quien determine a otro mayor de edad a ejercer la prostitución mediante violencia, intimidación, engaño o abuso de una situación de superioridad o de necesidad o vulnerabilidad de la víctima. **La jurisprudencia de esta Sala ha evitado una amplitud exagerada del precepto, de manera que pudiera considerarse que incluye cualquier beneficio económico relacionado de alguna forma con la prostitución** (por ejemplo el derivado de la publicación de anuncios de esta clase de servicios), **y ha exigido, de un lado, una identificación personal de quienes resultan explotados de forma que quede establecido**

que «prestaban sus servicios sexuales de forma habitual y con lucro también convenido con los acusados», (STS n.º 195/2007); y de otro, teniendo en cuenta que la conducta se equipara a las modalidades anteriores de carácter coactivo, engañoso o de prevalimiento, y que todas ellas resultan sancionadas con una pena de dos a cuatro años de prisión, ha exigido también una utilización de un concepto estricto de explotación de la prostitución ajena, vinculándolo a un ejercicio no libre de tal actividad, que sería aplicable en los casos en los que quien se lucra no sea el mismo que provoca tal falta de libertad, siempre que la conozca. Concretamente en la STS n.º 445/2008, seguida en los mismos términos por la STS n.º 450/2009, **se consideraban necesarios los siguientes aspectos:**

a) **Que los rendimientos económicos se deriven de la explotación sexual de una persona que se halle mantenida en ese ejercicio mediante el empleo de violencia, intimidación, engaño o como víctima del abuso de superioridad o de su situación de necesidad o vulnerabilidad.** Así se desprende de una elemental consideración de carácter sistemático. Ese inciso cierra un precepto en el que se castiga, no toda forma de prostitución, sino aquella que degrada la libertad y la dignidad de la persona prostituida, en atención a las circunstancias que precisa el artículo 188.1 del CP.

b) **Quien obtiene el rendimiento económico a costa de la explotación sexual ajena ha de ser conocedor de las circunstancias que determinan a la persona prostituida a mantenerse en el ejercicio de la prostitución.** En aquellos otros casos –estadísticamente más frecuentes– en los que la persona que se lucra explotando abusivamente la prostitución sea la misma que ha determinado coactivamente al sujeto pasivo a mantenerse en el tráfico sexual, el primer inciso del artículo 188.1 excluiría la aplicación del inciso final, por imponerle así una elemental regla de consunción (art. 8.3 del CP).

c) **La ganancia económica puede ser fija, variable o a comisión, pero es preciso, en cualquier caso, que se trate de un beneficio económico directo.** Solo la explotación lucrativa que está íntimamente ligada a la fuente de la prostitución ajena queda abarcada en el tipo.

d) **La percepción de esa ganancia ha de ser el fruto de algo más que un acto aislado o episódico.** No basta con un mero gesto de liberalidad. Esa reiteración es exigible, tanto en la persona que ejerce la prostitución como en aquella otra que se lucra con su ejercicio».

Finalmente, por mencionar una sentencia reciente de la Sala Segunda, STS 452/2013, de 31 de mayo (rec. n.º 787/2012):

«En la sentencia **no se declara probado que el recurrente empleara**, para lograr el beneficio económico que se describe en los hechos probados, **ninguna clase de violencia, intimidación o engaño, o que abusara para ello de una situación de superioridad, necesidad o vulnerabilidad de aquellas víctimas. Para cumplir las exigencias típicas del precepto es bastante, sin embargo, con que el sujeto conozca**

que se aprovecha lucrativamente del ejercicio de la prostitución de otras personas que la ejercen en condiciones de falta de libertad relacionadas con el empleo de los medios o con el abuso de las situaciones descritas en el inciso primero del apartado primero del artículo 188.

(...)

Pero, de un lado **no se declara tampoco probado**, ni se citan pruebas que lo acrediten, **que el recurrente estuviera presente cuando dichos actos de intimidación o coacción se llevaban a cabo**. De otro lado, **tampoco de los hechos se desprende de forma inequívoca que debiera conocer tales circunstancias** solo por el hecho de que la prostitución se ejerciera en el local que regentaba; ni por haberse desplazado a la estación a recoger a las testigos y trasladarlas al establecimiento; ni por el hecho de hacerse cargo del dinero que estas percibían de los clientes, pues igualmente se declara probado que les entregaba un resguardo, sin que conste que les impidiera el acceso a tales caudales ni el uso de los mismos; ni tampoco por las reuniones con los demás recurrentes para repartirse el beneficio obtenido, pues la existencia del mismo no exige una de aquellas situaciones siendo posible tras el acuerdo libre entre las mujeres y quienes se lucran de su actividad; ni, finalmente, tampoco por el hecho de ceder el despacho para las reuniones de los otros recurrentes y las testigos, pues ello no implica conocer el contenido de las mismas ni sus resultados».

En síntesis, la idea contenida en todas ellas es la misma: el tipo penal solo debe proteger la libertad individual sexual de las personas que no vienen ejerciendo la prostitución, cuando las mismas son violentadas, compelidas o engañadas para ejercerla, así como la de las personas que, ya prostituyéndose en el momento presente, quieren dejar de hacerlo y no pueden por el comportamiento violento, intimidatorio, falaz o abusivo de otra persona.

Como en alguna ocasión ha recordado el propio Tribunal Supremo, este es un criterio de política criminal que proviene del compromiso asumido por los países de la Unión Europea, y que ya fue expresado en la Acción Común 97/154/JAI, de 24 de febrero de 1997, adoptada por el Consejo sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, y que se refiere a la lucha contra la trata de seres humanos y la explotación sexual de los niños (Diario Oficial L 63 de 4 de marzo de 1997). En esta Acción Común, los Estados se comprometen a revisar la legislación nacional con el fin de incluir, entre otras, la siguiente conducta: «... explotación sexual de una persona que no sea un niño, con fines lucrativos en la que: se recurra a la coacción, en particular mediante violencia o amenazas, se recurra al engaño, o haya abuso de autoridad u otras formas de presión, de modo tal que la persona carezca de una opción real y aceptable que no sea la de someterse a la presión o abuso de que es objeto».

Igualmente, la Decisión marco 2002/629/JAI, de 19 de julio de 2002 (Diario Oficial L 203 de 1 de agosto de 2002), que sustituyó a la citada Acción Común, los Estados asumen el compromiso de garantizar la punibilidad, entre otros casos, de aquellos supuestos en los que «... se concedan o se reciban pagos o beneficios para conseguir el consentimiento de una persona que

posea el control sobre otra persona, con el fin de explotar el trabajo o los servicios de dicha persona (...) o con el fin de explotar la prostitución ajena o ejercer otras formas de explotación sexual, incluida la pornografía».

En consecuencia, con la interpretación restrictiva del tipo que hace la Sala Segunda, si media consentimiento libre y pleno de la persona prostituida o en riesgo de serlo, no debe apreciarse la existencia de delito, salvo que, en el caso enjuiciado, concurren otras circunstancias que objetivamente induzcan al juzgador a pensar lo contrario. O lo que es lo mismo, *para que haya delito debe producirse cierta resistencia por parte de la víctima mayor de edad, la cual es vencida mediante algún comportamiento dañino del delincuente*. Como he indicado ya, esta resistencia puede ser incluso sobrevenida, como en el caso de las personas que ejercen la prostitución y que desean abandonar ese estado, pero se ven forzadas a permanecer en el mismo.

3.4. CASUÍSTICA DEL DELITO DE PROSTITUCIÓN

En la prostitución delictiva de las personas mayores de edad y con plena capacidad de obrar, la libertad de la víctima en su dimensión sexual se puede ver lesionada de múltiples maneras. La realidad es muy diversa y el Tribunal Supremo ha apreciado la existencia de delito en conductas muy variadas. Solo a título enunciativo, cometen el delito quienes, para enriquecerse, conminan a un mayor de edad a mantener relaciones sexuales *mediante violencia*, por ejemplo, encerrando a la víctima o limitando de cualquier otro modo su libertad ambulatoria, agrediéndola sexualmente, despojándola de su pasaporte o de su billete de vuelta, o sometiéndola a una intensa vigilancia; *mediante intimidación*, por ejemplo, amenazando a la víctima con atentar contra la vida de esta o la de sus familiares, con difundir fotografías embarazosas o con propagar rumores o, simplemente, mediante un clima general de terror, *mediante engaño*, por ejemplo, diciendo a la víctima que prostituirse es una costumbre del lugar, aplicando el rendimiento de la prostitución a la cancelación de una supuesta deuda de la víctima, o mediante falsas promesas laborales, o *mediante cualquier situación de abuso de superioridad, de necesidad o de vulnerabilidad*, tales como apropiarse de la totalidad del dinero de la víctima; enriquecerse por prestar un local para ejercer la prostitución, sabiendo que la víctima está siendo coaccionada en su interior por un tercero; no coaccionar a la víctima para que se prostituya, pero sí consentir que lo haga un tercero, beneficiándose económicamente de todo ello...

3.5. EFECTIVIDAD DEL ACTUAL MARCO LEGAL

En el orden práctico, la dificultad más notable con que se encuentran los tribunales de justicia es la probatoria. Según el ministro de Justicia en comparecencia ante las Cortes, en España ejercen la prostitución, habitual u ocasionalmente, un total de 300.000 personas, de las cuales solo el 5 % lo hacen con plena libertad; según esto, la mayor parte de la prostitución es de naturaleza delictiva. A pesar de ello, según la memoria de la Fiscalía, en 2013 en España solo se han

verificado 10 condenas por proxenetismo. Este desequilibrio entre los estudios realizados por la Administración y los fallos judiciales se debe, en esencia, a la insuficiencia probatoria que se viene apreciando desde hace ya largos años. Las pruebas principales, habitualmente los testimonios incriminatorios efectuados por las víctimas, solo se verifican ante el juzgador de manera esporádica, por lo que el acusado suele ser absuelto por falta de una prueba de cargo o de indicios bastantes de suficiente poder incriminatorio.

4. PROYECCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA SOBRE LA PROSTITUCIÓN DE TERCERAS PERSONAS Y OPINIÓN PERSONAL

4.1. PRONÓSTICO SOBRE EL PARECER DEL TRIBUNAL EUROPEO SOBRE LA PROSTITUCIÓN

Sobre la prostitución ya ha habido pronunciamientos, más o menos formales, en el sentido de someter a tributación esta actividad. El Abogado General, señor Mancini, en su escrito de conclusiones de 22 de noviembre de 1983, dirigiéndose al Tribunal Europeo indica lo siguiente, en relación con la imposición indirecta: «Personalmente, me adhiero a la escuela de pensamiento que distingue actos ilícitos desde un punto de vista civil (este es el caso, por ejemplo, de la prostitución) y actos ilícitos por ser contrarios al Derecho penal. **Aplaudo a las autoridades que gravan los primeros y considero los segundos como fiscalmente irrelevantes**».

Por su parte, el Abogado General, señor Jacobs, en su escrito de 25 de octubre de 1990, señala: «No toda transacción tachada de ilegalidad está exenta de impuestos. **Hay que trazar una línea divisoria entre transacciones que quedan tan claramente fuera de la esfera de la actividad económica legal, y que, en lugar de ser gravados con impuestos, únicamente pueden ser objeto de represión penal, por una parte, y transacciones, por otra parte, que, a pesar de ser ilegales, deben ser gravadas**, aunque solo sea para garantizar, en aras de la neutralidad fiscal, que el operador económico que infringe la Ley no sea tratado más favorablemente que el que la observa».

Finalmente, el Abogado General, señor Fennelly, el 11 de marzo de 1999, igualmente, apunta: «**Volvemos a encontrar el dilema moral de si es cierto que someter una actividad a tributación equivale a avalarla. La mayoría de los sistemas jurídicos han resuelto esta cuestión desde hace tiempo eligiendo no ceder a los escrúpulos de índole moral que provoca la paradoja de conceder una prima a la criminalidad eximiéndola de tributar.** En términos generales, el derecho comunitario sigue el mismo punto de vista. Sin embargo, ha admitido una excepción en el supuesto del suministro de estupefacientes».

Estos comentarios son relevadores de cara al futuro, sobre la interpretación que pueda tomar el Tribunal cuando se le plantee un supuesto de prostitución. De cualquier modo, antes de aplicar los criterios que el Tribunal ha venido exponiendo en sus sentencias, debemos distinguir las dos variedades de la prostitución que acabo de señalar:

1. **Prostitución delictiva.** Aunque, según los estudios de la Administración del Estado, la prostitución es delictiva en la mayor parte de los casos (no por referirse a menores o incapaces, sino porque se trata de mayores de edad en situaciones de violencia, intimidación, engaño o abuso), este supuesto tiene un interés práctico muy limitado en términos cuantitativos, al producirse muy pocas condenas.

La prostitución delictiva (por ejemplo, la de menores de edad) es:

- Una conducta intrínsecamente grave.
- Además, debido a su malignidad radical, no puede generar una competencia relevante en algún sector de la economía normal.
- Finalmente, está unánimemente prohibida en todos los estados miembros.

Por concurrir todas estas características, pronostico que el Tribunal, cuando tenga ocasión, determinará que la misma debe quedar al margen de la imposición, y ser objeto, exclusivamente, de medidas de represión de naturaleza penal.

2. **Prostitución no delictiva.** La prostitución de mayores de edad en la que no concurre violencia, intimidación, engaño o abuso presenta ciertas características:

- La prostitución no es, desde luego, una actividad que pueda calificarse de positiva. Sin embargo, si el prostituto o la prostituta mayor de edad presta libre y plenamente su consentimiento, no constituye una conducta intrínsecamente nociva.
- La posibilidad de que la prostitución genere competencia relevante frente a otras actividades es discutible. Para algunos, no es posible; para otros, la prostitución puede competir con actividades relacionadas con el ocio.
- Actualmente, la prostitución no está radicalmente prohibida en todos los estados miembros. Al revés, dentro de la Unión Europea, la prostitución ya está específicamente permitida y se halla plenamente regulada en los Países Bajos, Alemania, Austria y Grecia. En Hungría y Letonia, también está totalmente permitida y regulada, aunque los prostíbulos no se hallan legalizados. En la mayor parte de los países, como en España, la actividad es legal, pero se encuentra sin regular. En Suecia, la prostitución es ilegal, pero solo para los clientes. Finalmente, solo en Croacia, en Rumanía y en Lituania constituye una actividad claramente ilegal.

Aquí vemos que los criterios, aplicados conjuntamente, no son armónicos entre sí, y pueden dar lugar a interpretaciones o resultados enfrentados entre sí.

En cualquier caso, parece que al no concurrir todos estos presupuestos, no puedo considerar a la prostitución como ajena a los impuestos, por lo que, en mi opinión, si en el futuro se

plantease al Tribunal la cuestión de si la prostitución no delictiva está sujeta a IVA, este órgano fallaría afirmativamente.

4.2. OPINIÓN PERSONAL DEL AUTOR

Considero que, dadas las características propias de la prostitución no criminal, esta debe ser sometida, sin miramientos, a imposición indirecta, y en régimen de igualdad con las restantes actividades, olvidando, de una vez, consideraciones morales, sociales o de cualquiera otra clase que no se construyan sobre bases exclusivamente jurídicas. Con este tratamiento, quedan a salvo los principios de neutralidad impositiva y de justicia tributaria que son exigibles a los impuestos multifásicos sobre el valor añadido, se mejora la asignación eficiente de los recursos y se consigue una mejor redistribución de renta.

En cuanto a la imposición sobre la prostitución criminal, creo que no es posible ni conveniente, como tampoco lo es sobre otros delitos gravísimos. El sistema tributario debe dejar paso a las normas de derecho penal para que sean estas las que consigan reprimir la perpetración de crímenes tan aborrecibles.

LOS CRÉDITOS CONSIDERADOS INCOBRABLES A LOS EFECTOS DEL IVA

Enrique de Miguel Canuto

Universitat de València

EXTRACTO

En caso de falta de pago por el deudor el empresario puede modificar la base imponible a los efectos del IVA, calificando el crédito como incobrable. El presente estudio analiza pormenorizadamente los requisitos y las consecuencias. También la relación entre un crédito incobrable y el régimen de caja y la diferencia que hay que marcar entre un crédito incobrable y el concurso del deudor. Por último, estudia los conflictos que pueden surgir y sus vías de solución.

Palabras claves: crédito incobrable e IVA.

Fecha de entrada: 02-09-2014 / Fecha de aceptación: 01-10-2014 / Fecha de revisión: 24-12-2014

BAD CREDIT FOR VAT PURPOSES

ABSTRACT

If the debtor does not pay his debts, the employer can modify the tax base for purposes of VAT qualifying credit as bad credit. This study analyzes in detail the requirements and consequences. It also analyzes the relationship between bad credit and a special scheme for cash basis, and the difference to mark between a bad credit and bankruptcy of the debtor. Finally, studies the conflicts that can occur and the ways to find a solution.

Keywords: bad credit and VAT.

Sumario

1. Introducción
2. Requerimiento de cobro
3. Transcurso de un plazo
4. Créditos excluidos
5. Deudor establecido
6. Modificación de la base
7. Rectificación de la repercusión
8. Rectificación de deducciones
9. Cobro sobrevenido
10. Factura rectificativa
11. Comunicaciones a la Administración
12. Impago de la deuda y concurso del deudor
13. Régimen de caja y créditos incobrables
14. Comprobación y repercusión
15. Invalidez de la declaración
16. Reclamación sobre factura rectificativa
17. Impugnación del rechazo de la modificación
18. Rectificación de autoliquidación
19. Reciente modificación

NOTA: Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 «La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos».

1. INTRODUCCIÓN

En el contexto de la crisis financiera que sigue acompañándonos, vemos que el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en su concepción, se desentiende de que el precio de la operación sea o no pagado y se desentiende de la suerte de los aplazamientos pactados por los contratantes, porque tiene como centro que el impuesto se devenga por la entrega del bien o la prestación del servicio.

Las circunstancias que están siendo vividas en esta larga crisis financiera suscitan el interés por el estudio de los puntos del impuesto que toman en consideración la falta de pago por el deudor. En tal sentido, el impago de la contraprestación de la operación puede llegar a permitir al empresario acreedor la calificación del crédito como «crédito incobrable» (art. 80.Cuatro LIVA) lo que le legitimará para efectuar una ulterior reducción de la base imponible original en la medida del impago¹.

Debemos hacer la distinción con el supuesto de reconocimiento por resolución administrativa o judicial firme de que han quedado sin efecto las operaciones gravadas (art. 80.Dos LIVA) en el impuesto. Exigir el pago de una deuda impagada presupone que no está en cuestión la validez del contrato o título del que deriva tal deuda.

No hay que confundir la noción de crédito incobrable a efectos del IVA, calificación que efectuará en un primer momento el empresario, con la noción de crédito incobrable que es asociada a la «declaración de fallido» por la Administración, que es una actuación propia de la derivación de responsabilidad al responsable a título subsidiario.

Hechos imponibles implicados: el lugar original de las reglas sobre modificación de la base imponible en estudio es el hecho imponible entrega de bienes y prestación de servicios, recordando que quedan comprendidas las exportaciones y las entregas intracomunitarias. Junto a él hay que poner el hecho imponible adquisición intracomunitaria, atendido que según el artículo 82.1, *ab initio* «la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo anterior», estando el artículo 80 ubicado en tal capítulo. A lo que hay que añadir que «las normas contenidas en el artículo 80 de esta ley serán también aplicables, cuando proceda, a la determinación de la base imponible de las importaciones» (art. 80.Tres). Los tres hechos imponibles pueden pues verse involucrados en una modificación de la base correspondiente en estudio.

¹ JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la Crisis III. Cuestiones tributarias*, Madrid, 2009; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las medidas de modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido derivadas de la Crisis económica» en *La Crisis económica y su incidencia en el sistema tributario* (CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, M. R., dirs.) Madrid, 2009.

2. REQUERIMIENTO DE COBRO

El primer y esencial requisito consiste en que el sujeto pasivo haya efectuado requerimiento de cobro del crédito, mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial. En el caso de créditos adeudados por entes públicos, cumple su función una certificación en que conste el reconocimiento de la obligación y su cuantía, expedida por el ente público deudor, de acuerdo con el informe del interventor o del tesorero.

Juicio ordinario: el juicio ordinario principia por demanda donde se fijará con claridad y precisión lo que se pide (art. 399 LEC). Juicio verbal: el juicio verbal principiará mediante demanda sucinta en la que se fijará con claridad y precisión lo que se pida (art. 437 LEC). Proceso monitorio: el procedimiento monitorio comenzará por petición del acreedor en la que se expresará el origen y cuantía de la deuda (art. 814) a la que seguirá requerimiento de pago al deudor (art. 815). Caso de juicio cambiario se inicia por demanda sucinta (art. 821), que una vez admitida irá seguida sin más trámite de requerimiento de pago al deudor. También puede ser el detonante una demanda ejecutiva, en que se solicita que se despache ejecución contra los bienes del deudor, con base en un título ejecutivo (art. 549).

En las operaciones a plazos es suficiente requerir de cobro al deudor por uno de los plazos impagados para poder modificar la base imponible por aquellos plazos que estén pendientes de pago². Sin embargo, el juego de esta simplificación es limitado porque, como veremos, deberá concurrir, además, como segundo requisito, el transcurso de un año desde el vencimiento del plazo impagado.

En un proceso contencioso-administrativo contra la Administración pública la interposición del recurso contra la denegación del pago en vía administrativa hay razones para entender que es condición suficiente a estos efectos, en cuanto expresa la voluntad del acreedor de reclamar la cantidad impagada por la Administración.

² La historia de esta regla presenta las tres fases o etapas siguientes. Primera fase: *introducción*. La Ley 11/2009 introduce que en las operaciones a plazo es condición suficiente instar el cobro de uno de ellos, mediante reclamación judicial, para poder modificar la base imponible en la proporción correspondiente a los plazos impagados, siendo publicada la ley el 13 de abril entra en vigor el día siguiente a su publicación. Segunda fase: *supresión*. El Real Decreto-Ley 6/2010, publicado el 13 de abril que entra en vigor el día siguiente, da nueva redacción al apartado en cuestión, redacción en que está ausente la regla en cuestión, lo que supone su derogación. El periodo de vigencia de la norma resultó pues ser desde el 14 de abril de 2009 hasta el 14 de abril de 2010. Tercera fase: *reintroducción*. La Ley 16/2012, publicada el 28 de diciembre que entra en vigor el mismo día de su publicación, reintroduce que en las operaciones a plazo es condición suficiente instar el cobro de uno de ellos para poder modificar la base imponible en la proporción de los plazos impagados. Como ahora el requerimiento de cobro puede efectuarse no solo por vía judicial sino también por vía notarial, esta segunda vía hace acto de presencia en el texto de la norma. Tómese en consideración la complejidad que genera este ir y venir legislativo, atendido que la norma debe ubicarse en el contexto del cumplimiento del plazo de un año desde el devengo para estar ante una «operación a plazos», junto al transcurso de otro año desde el vencimiento del plazo impagado como condición necesaria para calificar de inco-brable el crédito.

La norma marca la distinción entre créditos adeudados por entes públicos, para los que exige certificación administrativa de reconocimiento de obligación y créditos afianzados por entes públicos, que subsume en la regla general de exigencia de reclamación judicial o requerimiento notarial.

Se suscita el interrogante de si se entiende cumplido el requisito en caso de que el acreedor haya instado el cobro por una vía improcedente, como lo es el caso de impago del precio en un contrato administrativo en que se haya presentado recurso de reposición contra la denegación del pago, incluyendo el IVA, recurso que será declarado improcedente en cuanto a la exigencia del IVA, por corresponder esa reclamación a la vía económico-administrativa.

En la historia del requisito cabe señalar que la validez del requerimiento notarial como vía de requerimiento de cobro al deudor a efectos del IVA es introducida por el Real Decreto-Ley 6/2010 que publicado el 13 de abril entra en vigor el día siguiente.

Junto al requerimiento de cobro al deudor que hemos analizado, además, debe haber transcurrido un cierto lapso de tiempo.

3. TRANSCURSO DE UN PLAZO

El segundo requisito consiste, como regla general, en «que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo». Destacamos que el año debe ser contado desde el momento del devengo del impuesto. No se exige un año desde el requerimiento de cobro. El requerimiento y el plazo no son elementos sucesivos.

«A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año».

En estos supuestos «deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible».

Prestemos atención a que aplazamientos inferiores a doce meses quedan fuera del ámbito de aplicación de esta regla específica. Para ellos rige la regla general que consiste en la exigencia del transcurso de un año desde el devengo del impuesto, aplazamientos aparte.

De otro lado, no puede ser considerada incobrable la parte de crédito relativa a un plazo impagado antes del transcurso de un año –regla general– desde el vencimiento del plazo, aun cuando los plazos que le anteceden estén impagados y sí cumplan con todos los requisitos.

El plazo será el más corto de seis meses en el supuesto de que el empresario que entrega el bien, que es el titular del crédito, tenga un volumen de operaciones que no haya excedido de determinado

umbral en el año natural inmediato anterior. El umbral del volumen es de 6.010.121,24 euros. El «volumen de operaciones» es la suma de los importes de las entregas-salida o servicios prestados, incluyendo las operaciones exentas efectuadas durante el año natural. Dejando fuera las entregas de bienes de inversión, las entregas ocasionales de inmuebles, las operaciones financieras ocasionales y las operaciones exentas de oro de inversión ocasionales (art. 121).

En los créditos adeudados por entes públicos tener una certificación del reconocimiento de la obligación supone estar a un paso del pago material. Sin embargo, la denegación de la solicitud de reconocimiento de la obligación exigirá al empresario la interposición de recurso administrativo y, después, de recurso contencioso, lo que puede consumir un plazo superior a un año y tres meses.

Se exige el elemento formal de que esta circunstancia, relativa al transcurso del plazo, haya quedado reflejada en los libros-registro exigidos por la normativa del IVA. Lo que supone la constancia de la fecha de devengo y la constancia de la fecha de vencimiento de cada plazo.

Problema con enjundia se plantea en caso de que la Administración compruebe la cuota repercutida y liquide por mayor cuota después del transcurso de un año y tres meses. El sujeto pasivo que entregó el bien repercutirá la mayor cuota y si esta resulta impagada, ¿el empresario acreedor «ha perdido el tren» de los plazos para la calificación del crédito como incobrable?

En la historia de este requisito se destacan dos episodios. Por una parte, la Ley 4/2008 acorta a un año el plazo que anteriormente era de dos años³, publicándose el 25 de diciembre y entrando en vigor el día siguiente. Por otra parte, será el Real Decreto-Ley 6/2010 el que introduzca el supuesto cuyo plazo es el más corto de seis meses⁴, publicándose el 9 de abril y entrando en vigor el día siguiente.

³ La disposición transitoria 3.ª de la Ley 4/2008 dispuso que «Los sujetos pasivos que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de esta ley, haya transcurrido *más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo* del impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto. No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

⁴ La disposición transitoria 1.ª del Real Decreto-Ley 6/2010 preceptúa que «Los sujetos pasivos titulares del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (...) no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de este real decreto-ley, hayan transcurrido *más de seis meses pero menos de un año y tres meses desde el devengo* del impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto. No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

4. CRÉDITOS EXCLUIDOS

No cualquier crédito puede llegar a ser considerado incobrable, puesto que la presencia de una garantía del crédito se razona que mengua el riesgo de que no sea pagado al acreedor. En tal sentido quedan excluidos de modificación en la base imponible los siguientes créditos:

1.º Los créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada. 2.º Los créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, en la parte afianzada. 3.º Los créditos cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de seguro de caución, en la parte asegurada. 4.º Los créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79: el ejemplo típico son dos sociedades integradas en un mismo grupo de sociedades.

En el caso consultado en la Consulta V1687/2011, de 29 de junio (NFC041952), los hechos son que el Ayuntamiento se ha hecho cargo de la ejecución de una actuación urbanística mediante gestión directa y ha girado cuotas de urbanización en los ejercicios 2008 y 2009, cuotas que han resultado impagadas, si bien consta debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad la afectación real de las fincas objeto de urbanización. Pues bien, la respuesta de la Dirección General de Tributos (DGT) fue que «en el caso planteado en la consulta (...) el crédito que ostenta el Ayuntamiento consultante como agente urbanizador ha sido garantizado en su totalidad, a través de la afectación real de las fincas resultantes debidamente inscritas en el Registro de Propiedad, por tanto, no procederá la modificación de la base imponible del crédito objeto de consulta».

En el caso consultado en la Consulta V2519/2012, de 20 de diciembre (NFC046071), la entidad consultante era una comunidad de propietarios de un polideportivo que se planteaba modificar la base imponible en relación con el impago de cuotas ordinarias por uno de los comuneros y la DGT contestó que era improcedente la modificación de la base por tratarse de un crédito entre personas o entidades vinculadas entre sí.

En los casos en que solo una parte del crédito goce de garantía para el pago es posible la modificación de la parte de la base imponible relativa a la parte del crédito que carece de protección. Se trata de un supuesto mixto que habremos de calificar como crédito parcialmente incobrable.

Debe subrayarse que, a diferencia del caso de concurso, la declaración de crédito incobrable puede referir a un crédito adeudado por un ente público o a un crédito afianzado por un ente público. La inclusión de estos créditos entre los susceptibles de modificación es obra del Real Decreto-Ley 6/2010, que publicado el 13 de abril, entra en vigor el día siguiente. Con anterioridad, estos créditos impagados no pudieron llegar a ser considerados incobrables.

Cabe efectuar el contraste con la distinta solución que se da en el impuesto sobre sociedades, en la Ley 27/2014 del concepto pérdidas por deterioro de créditos por insolvencia del deudor son excluidos los créditos adeudados por entidades de Derecho público, excepto que sean objeto de

un procedimiento judicial o un procedimiento arbitral que verse sobre la existencia o cuantía del crédito, créditos adeudados por personas vinculadas, como regla general, y créditos origen de pérdidas correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores⁵.

5. DEUDOR ESTABLECIDO

El destinatario de la operación debe estar establecido en «territorio español» a los efectos del IVA. Es decir, tener la sede de actividad económica en territorio español, su domicilio fiscal en territorio español o tener en territorio español un establecimiento permanente que intervenga en las operaciones (art. 84.Dos). O bien estar el destinatario establecido en Canarias, en Ceuta o en Melilla.

La norma formula el requisito negativamente diciendo que «tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla» (art. 80.Cinco, 2.^a).

Es relevante la distinción entre destinatario-empresario y destinatario-particular. La norma exige «que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 300 euros» [art. 80.Cuatro A), 3.^a]. Se deriva que no cabe modificar la base imponible si siendo un particular el destinatario el importe de la operación es inferior al mencionado umbral. Pragmatismo legislativo.

La base imponible viene referida a un hecho imponible concreto devengado en un momento determinado, no pudiendo ser obtenido el importe de 300 euros por agregación de varios hechos imponibles, esto es, de varias operaciones, aunque lo sean con un mismo destinatario.

La lógica de que el destinatario no establecido en territorio español quede al margen de la noción de crédito incobrable puede encontrarse en que el destinatario no establecido es el supuesto tradicional de inversión del sujeto pasivo, fenómeno en el que no se da una relación de repercusión entre quien entrega y el destinatario empresario, por lo que no concurre una operación gravada que es elemento integrante del objeto de la modificación.

En la práctica puede presentarse el delicado supuesto de que el destinatario de la operación establecido en territorio español en la fecha de devengo carezca de la condición de establecido en el momento en que el proveedor expide la factura rectificativa.

Historia: en origen solo en una operación con destinatario empresario podía el crédito llegar a ser calificado de incobrable. Sin embargo, la Ley 62/2003, con efectos 1 de enero de 2004, extiende el ámbito de aplicación de la noción al caso de una operación con un destinatario particular.

⁵ Artículo 13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

6. MODIFICACIÓN DE LA BASE

¿Qué es objeto de modificación? La base imponible de las cuotas repercutidas por operaciones gravadas pendientes de cobro por impago del deudor. Modificador es el empresario que entregó el bien cuya cuota está pendiente de pago. ¿Qué modificación es efectuada? La modificación en relación con créditos incobrables consiste en una *reducción* de la base imponible de la cuota repercutida, reducción que es determinada en proporción al importe impagado por el deudor.

¿Plazo para practicar la modificación? La duración del plazo para modificar es de *tres meses*⁶, arco temporal que, conforme a la Ley 30/1992, contaremos «de fecha a fecha». Contamos desde la finalización del periodo de un año a partir del devengo, desde el transcurso de un año tras el vencimiento del «plazo impagado», o bien, desde el final de los seis meses en caso de empresario con un volumen de operaciones inferior al umbral indicado.

La consecuencia del incumplimiento del plazo legal para la modificación es la improcedencia de la modificación practicada en la base. La Administración tributaria liquidará el impuesto por un importe de cuota igual al reducido por el empresario, con intereses de demora, sobre tal importe, sin imponer sanción pues no ha habido ocultación.

Dejamos constancia de que en el caso resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268)⁷ tras la apreciación de la Administración de haberse efectuado una modificación tardía de la base, la Administración llevó a cabo un *requerimiento* al sujeto pasivo de modificación de la base al alza y presentación de autoliquidación complementaria. Si bien esta solución no puede ser generalizada.

Respecto al **pago parcial** anterior, el artículo 80.Cinco, regla 4.^a, dice que «en los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha»⁸. Esta norma presupone un pago parcial conceptualmente indiferenciado, esto es, que no precisa la parte en concepto de precio y la parte en concepto de IVA. La parte de IVA será igual a la cantidad pagada por la cuota repercutida partido por el precio con IVA⁹. Ejemplo: si el precio con

⁶ Prestemos atención a la fugacidad del plazo y a la necesidad de contar con exactitud los plazos anteriores del que este es interdependiente. Por otra parte, para el supuesto de una operación con varios plazos que resulten sucesivamente impagados considero que la solución legal resulta demasiado rígida.

⁷ *Ut infra*.

⁸ La importancia práctica de esta regla puede intuirse en casos como el resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268) en que la ratio decidendi de la desestimación de la casación fue el incumplimiento de esta regla por parte del sujeto pasivo recurrente, pese a que tal circunstancia no fue objeto de debate en la instancia ni tampoco fue enunciada en el motivo de casación.

⁹ Un método de cálculo alternativo es el siguiente: cantidad pagada partido por uno más el tipo del IVA (prescindiendo de su condición de porcentaje). El resultado es la base imponible. Base por tipo igual a cuota (JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, op. cit., pág. 56).

IVA es 2.420 siendo el IVA 420 y solo se pagan 968 efectuamos una regla de tres: 2.420 es a 420 como 968 es a X. Entonces X, multiplicando «en cruz», será igual a 968 por 420 partido 2.420.

Caso de factura que documente dos operaciones a diferentes tipos, si se efectúa un único pago indiferenciado, cabe operar del siguiente modo: 1.º Calcular la parte conjunta en concepto de IVA, en la misma proporción en que está por referencia al conjunto de precios. 2.º Entender que ese importe comprende dos cuotas de IVA, en la misma proporción en la que están los tipos impositivos aplicados a las operaciones¹⁰. Es la solución más lógica, porque la norma pone la proporción cuota/precio y, a su vez, cada cuota está en proporción a su tipo impositivo.

En cuanto a que la contraprestación sea desconocida, el artículo 80. Seis dice que «si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido». Ahora bien, si la contraprestación de la operación es desconocida difícilmente podrá ser señalada de modo provisional, en un mero alarde de confiada imaginación.

El deudor no puede oponer la modificación de la base como hecho modificativo extintivo o excluyente de su responsabilidad civil o mercantil, sino todo lo contrario. Porque la modificación de la base en sí no produce ningún efecto civil o mercantil en relación con la deuda que se deriva del contrato o título origen de la obligación de pago del precio¹¹.

La modificación de la base imponible por el empresario no tiene ninguna consecuencia para el tipo impositivo aplicable que sigue siendo, como no puede ser de otro modo, el que estaba vigente en el momento del devengo del impuesto (art. 90.2), sea cual sea el tipo que esté vigente en el momento de la modificación.

La disminución de la base imponible por causa de impago puede fundarse en el principio de capacidad económica, en cuanto ni el repercutidor ha ingresado en su realidad el valor añadido derivado de su entrega, generándose una sobreimposición, ni el destinatario ha autoliquidado el efectivo valor añadido en relación con la adquisición, generándose una infraimposición¹².

7. RECTIFICACIÓN DE LA REPERCUSIÓN

Para saber qué consecuencias se producen para el empresario acreedor que ha modificado la base imponible por considerar incobrable su crédito, hemos de acudir al artículo 89. Cinco.3

¹⁰ Si los tipos aplicados son el 21% y el 10%, dado que 21 partido por 10 es igual a 2,1 entonces 2,1 por x más x es igual al importe de IVA. Luego 3,1 por x es igual al importe de IVA. Se infiere que x es igual al importe de IVA dividido por 3,1.

¹¹ En este sentido, JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, op. cit., pág. 64.

¹² La crisis financiera que estamos viviendo ha puesto de relieve la insustancialidad de la noción de «riqueza potencial», metáfora que no resiste el más mínimo análisis desde la realidad.

de la LIVA, según el cual, cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, como es nuestro caso, entonces el sujeto pasivo podrá optar entre dos alternativas.

La primera alternativa consiste en «iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos». Se trata del procedimiento de rectificación de autoliquidación del artículo 120 apartado 3 y artículo 221.4 de la LGT de 2003, iniciado a instancia del repercutidor de la cuota.

Respecto al plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos su duración es de cuatro años y el *dies a quo* es el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación o el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido derivado de la autoliquidación presentada, si el ingreso es posterior.

Causas de interrupción de la prescripción de la devolución de ingresos indebidos son las actuaciones del sujeto pasivo dirigidas a la rectificación de la autoliquidación y también la interposición, tramitación y resolución de recursos del sujeto pasivo contra la denegación expresa o presunta de dicha devolución.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento administrativo es de seis meses. La consecuencia del incumplimiento del plazo es poder entender el sujeto pasivo desestimada la solicitud, es decir, silencio negativo (art. 129 del RGIT de 2007).

La segunda alternativa del empresario acreedor consiste en «regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de *un año* a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación».

¿Cuál es el «periodo en que debe efectuarse la rectificación»? Los elementos para su identificación son el periodo que esté en curso cuando se emita la factura rectificativa, momento que debe estar dentro de los tres meses contados: desde el transcurso de un año a partir del devengo, desde el transcurso de un año tras el vencimiento del «plazo impagado», o bien, desde el final de los seis meses en caso de empresario con un volumen de operaciones inferior al umbral.

Puesto que si es efectuada dentro de los mencionados tres meses, la rectificación está en el marco de lo debido, entonces cabe razonar que el plazo máximo de un año para regularizar deberá ser contado, «de fecha a fecha», a continuación de los tres meses, permitiendo regularizar la situación en la autoliquidación correspondiente al periodo en curso en la fecha de expiración del mencionado doblete tres meses para rectificar más un año para regularizar.

Tesis negativa: en caso de impago y ulterior modificación de la base imponible, algunos entienden que no cabe acudir a la rectificación mediante devolución de ingresos indebidos, porque la cuota que es rectificadora en su día se devengó e ingresó conforme a Derecho, extrayendo la

consecuencia de que el procedimiento de recuperación consiste en la regularización de la situación en la autoliquidación del periodo de la rectificación de la cuota¹³.

La tesis afirmativa puede basarse en dos argumentos. Primero: que el artículo 89 sobre rectificación de la repercusión rige para las modificaciones de la base por causa de impago del artículo 80.Cuatro resulta enunciado *expressis verbis* en el propio artículo 89, precepto que incluye en su hipótesis normativa la producción de las circunstancias recogidas en el artículo 80, norma que a falta de una es mencionada hasta cuatro veces. Cabe añadir que el artículo 89 no hace ninguna salvedad en cuanto al caso de modificación de la base del artículo 80.Cuatro respecto a los demás supuestos comprendidos en el texto de la norma del artículo 80. Segundo: vemos que la norma del artículo 80.Cuatro remite al artículo 114.Dos.2 sobre rectificación de deducciones al alza, la rectificación de deducción conforme al artículo 114.Dos *ab initio* encuentra su origen en la previa rectificación de la cuota que ha sido repercutida y la rectificación de cuotas repercutidas se rige por el artículo 89 de la LIVA. La «barca» del artículo 80, valga la metáfora, conduce, también por este camino, al «puerto» del artículo 89. En suma, la tesis negativa está en contradicción con la normativa legal vigente en materia de IVA.

8. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

Hay una correspondencia lógica entre la menor cuota repercutida, diferencia a favor del empresario acreedor, y la minoración de la deducción del empresario destinatario, diferencia «en contra» del adquirente; una y otra diferencias derivan de la reducción de la original base imponible.

El artículo 80.Cinco, regla 5.ª, dice que «la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo, de esta ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda pública. Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro.C) anterior».

En el examen de la norma pueden ser señalados tres puntos. Que la práctica de rectificación en disminución de la deducción en su día practicada por el destinatario de la operación ahora traerá consigo el nacimiento de un *crédito* a favor de la Hacienda pública. Que el destinatario carente de derecho a deducción total resultará deudor frente a la Hacienda pública por la cuota no deducible. Claro es que en caso de impago parcial con deducción parcial habrá que calcular la parte de cuota que pierde la deducción conjugando ambos factores. Que cuando se dice que en caso de un destinatario-particular que no haya abonado la deuda «resultará de aplicación lo establecido en el apartado 4 C) anterior», considero que el enunciado hemos de referirlo nuclearmente a la

¹³ JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, op. cit., pág. 63.

regla «se entenderá que el IVA está incluido en la cuantía percibida en la misma proporción que la contraprestación recibida», sin desconocer que el particular no tuvo derecho a deducción¹⁴.

El destinatario empresario debe hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que haya recibido las facturas rectificativas de las operaciones (art. 114.Dos, 2.º *in fine*). Ejemplo: deducción original, -100; deducción una vez rectificada, -60; el resultado de la rectificación será + 40. Por ello, si la deducción inicial del periodo es -500, entonces la deducción final del periodo será -460.

Si el empresario destinatario recoge la rectificación en una autoliquidación posterior a la temporánea, sin requerimiento de la Administración, esta le impondrá recargo por ingreso extemporáneo y espontáneo derivado de autoliquidación del artículo 27 de la LGT de 2003, con exclusión de sanciones.

Examinaremos en breve los deberes formales inherentes a estas modificaciones de la base imponible por causa de impago del crédito. Pero antes vamos a estudiar el supuesto de cobro sobrevenido.

9. COBRO SOBREVENIDO

En el caso de cobro total o parcial de la contraprestación¹⁵ que sea posterior a la modificación practicada en la base imponible, se suscita el interrogante de si la base imponible debe ser de nuevo modificada, esta vez al alza, y para responder, hemos de distinguir entre destinatario-empresario y destinatario-particular.

Caso de destinatario-particular: «cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional». Las dos negaciones [«No se volverá a modificar (...) salvo cuando»] conducen a la afirmación de la modificación de la base imponible al alza. Además, «en este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida». Mediante una sencilla «regla de tres» obtendremos el importe de la cuota de IVA. El cociente entre la cuota obtenida y el tipo que conocemos nos dará la base imponible.

La falta de pago del impuesto por el consumidor final supone la ruptura de la relación de equivalencia entre la suma de los ingresos en el Tesoro de los empresarios de la cadena de producción y distribución en proporción al valor añadido por cada uno y el importe del impuesto abonado por el consumidor final, equivalencia que es un pilar estructural en la concepción del IVA.

¹⁴ Ahora bien, en el supuesto del artículo 84.4 de la ley, sobre entregas de gas y electricidad, si la persona jurídica destinataria que no actúa como empresario (así una Administración pública) pero que reviste la condición de sujeto pasivo por inversión, no había pagado su contraprestación y había minorado su base, si después efectúa un pago total o parcial entonces resulta deudora frente a la Hacienda en la proporción del IVA sobre el importe ahora abonado.

¹⁵ La toma en consideración del supuesto de cobro parcial o total del crédito en un momento posterior es piedra de toque de la tosquedad en el uso del lenguaje, manifiesta en la expresión «créditos incobrables» (*bad debts*), frente a expresiones de semántica más refinada como lo es «crédito de dudoso cobro».

Caso de **destinatario-empresario** la regla general es la negación de la postrera modificación: «una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación».

Sin embargo, esta regla negativa tiene dos salvedades relevantes: «no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de este o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza. Ello mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente [letra C), apartado Cuatro, art. 80].

Hemos de distinguir entre el desistimiento del demandante, abandono del proceso, frente a la renuncia del demandante, dejación del derecho, la cual no está incluida en la norma. Hay que entender comprendida la caducidad de la instancia, por inactividad de las partes, porque si se produce la caducidad en una instancia se entiende producido el desistimiento en esa instancia (art. 240 LEC).

Respecto al acuerdo de cobro, la forma típica es la transacción, sea judicial o extrajudicial, dar o prometer para finalizar un juicio o para evitar un juicio. Además, cabe la finalización del proceso por «satisfacción extraprocesal» que tenga por causa una transacción extrajudicial o el pago del deudor. Casos que también debemos entender comprendidos en la norma.

Quedan fuera del ámbito de la norma, por ello, el sobreseimiento del proceso, que deriva de óbices procesales, el allanamiento del demandado, que supone el abandono de la oposición interpuesta y también la finalización por la carencia sobrevenida de objeto del proceso.

Consecuencias: Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado «requerimiento previo» de la Administración, el sujeto pasivo repercutidor podrá incluir la diferencia correspondiente en la autoliquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación (art. 89.Cinco). En este caso no deben abonarse recargos ni intereses por presentación extemporánea de autoliquidación del artículo 27 de la LGT de 2003.

¿En qué periodo debe efectuarse la rectificación? Según el artículo 89.Uno de la LIVA la rectificación debe efectuarse en el momento en que se produzca la circunstancia a que se refiere el artículo 80. Por tanto, deberá incluirse la rectificación en la autoliquidación del periodo que esté en curso en el momento del cobro sobrevenido.

Sin embargo, la interpretación sistemática de los artículos 80 y 89 me lleva a concluir que no habrá obligación de modificar al alza la base imponible, a la luz del artículo 89.Uno de la LIVA, si por aquel entonces ya han transcurrido cuatro años a partir del momento en que se produjo la circunstancia de emisión de la factura rectificativa que había modificado a la baja en el pasado la base imponible.

Respecto al destinatario de la operación, la modificación al alza de la base imponible supone poder rectificar al alza la deducción de la cuota declarada, conforme a dos reglas:

- 1.º Cuando la rectificación de la deducción determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, la rectificación podrá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al periodo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las autoliquidaciones siguientes dentro de un tiempo máximo.
- 2.º La rectificación de la deducción deberá practicarse siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación (art. 114.Dos), que en este caso es la circunstancia origen de la modificación al alza de la base imponible. Este es un plazo de caducidad, que no es susceptible de interrupción.

Como estamos en un supuesto del artículo 80 de la LIVA, corolario es que no juega la limitación a un año para rectificar contado desde la expedición de la factura rectificativa, limitación que sí juega para casos cercanos que no están comprendidos en el mencionado artículo 80.

Entre los hechos diacrónicos cabe señalar que el acuerdo de cobro como causa u origen de la modificación al alza de la base imponible en el caso de destinatario-empresario es introducido por el Real Decreto-Ley 6/2010 que se publica el 13 de abril y entra en vigor al día siguiente. Con anterioridad, en tal supuesto nada había que modificar en la base.

10. FACTURA RECTIFICATIVA

Partimos de que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar por el empresario acreedor deben haber sido facturadas y anotadas por él en tiempo y forma en el libro registro de facturas expedidas. La disminución de la base imponible estará condicionada a la expedición y remisión de la factura que rectifique la anterior, debiendo acreditar el sujeto pasivo haber efectuado la remisión.

El sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario una nueva factura en la que se *rectifique* o, en su caso, se *anule* la original cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento sobre las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Caracteres de las facturas rectificativas son los siguientes: 1.º La factura rectificativa es una factura que siendo distinta refiere a la «factura rectificada». 2.º Es obligado emitir facturas rectificativas en una serie o grupo separado. 3.º En la factura rectificativa deberá expresarse bien directamente el resultado de la rectificación o bien la base una vez rectificada, la cuota una vez rectificada y el resultado de la rectificación. La factura rectificativa puede ser una factura simplificada.

Para la modificación de la base por causa de un crédito incobrable claro es que no juega la regla general según la cual la expedición de una factura rectificativa deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro años, desde que se produjeron las circunstancias que originan la modificación de

la base imponible a que se refiere el artículo 80 (art. 15.3 Rgto. de facturación de 2012). Regla que sí juega para otros supuestos como la devolución de envases y embalajes, los descuentos y bonificaciones o la resolución de la operación gravada.

La emisión de factura rectificativa resulta decisiva por cuanto formaliza la rectificación de la base. En cuanto supone modificar una autoliquidación presentada, la norma exige su aportación a la Administración. Cuando la modificación de la base imponible sea al alza, si el proveedor se niega a la emisión de factura, el destinatario puede exigírsela presentando una reclamación¹⁶.

11. COMUNICACIONES A LA ADMINISTRACIÓN

El empresario acreedor debe comunicar a la Administración la rectificación efectuada y, además, si el destinatario es empresario él a su vez debe comunicar a la Administración la recepción de la factura rectificativa.

La modificación de la base imponible está condicionada al requisito de que el empresario acreedor debe comunicar a la Administración tributaria, en el plazo de un mes, contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada (art. 24.2 del Rgto.).

En la comunicación deberá hacer constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en territorio español. También debe recoger que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

Además, deberá acompañar a la comunicación los siguientes documentos: 1.º La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las «facturas rectificadas». 2.º Los documentos que acrediten que el empresario acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial. 3.º En el caso de créditos adeudados por entes públicos, el certificado expedido por el ente público deudor.

Comunicación del destinatario: en caso de que el destinatario tenga la condición de empresario deberá por su parte comunicar a la Administración tributaria la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el empresario acreedor, y consignar el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las cuotas no deducibles. Ello en el mismo plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo en curso cuando recibió la factura [art. 24.2 b) del Rgto.].

¹⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria: recursos y reclamaciones, con jurisprudencia y ejemplos*, Madrid, 2006, págs. 641, 844 y 898.

Autoliquidación: además, el destinatario debe hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que haya recibido las facturas rectificativas de las operaciones.

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, entonces nada debe comunicar si bien la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le haya enviado el empresario acreedor.

La comunicación a la Administración por el empresario acreedor de la factura rectificativa emitida es un acto interruptivo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos porque es una actuación del obligado tributario, con conocimiento de la Administración, dirigida a la devolución del ingreso.

En el caso de que el sujeto pasivo opte por iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación su escrito de inicio supone comunicación de modificación, por lo que la Administración no podrá oponerle la falta de comunicación de tal modificación. En el caso de que el sujeto pasivo opte por la regularización de su autoliquidación dentro del plazo de un año a partir de la rectificación, la presentación de la autoliquidación supone comunicación de la rectificación. En suma, la falta de presentación *ad hoc* del documento de comunicación de la rectificación no resulta invalidante.

Abordamos a continuación dos supuestos afines al de crédito incobrable que es oportuno distinguir.

12. IMPAGO DE LA DEUDA Y CONCURSO DEL DEUDOR

Es preciso distinguir entre la modificación de la base imponible por causa de un crédito incobrable y la modificación de la base imponible por causa de declaración de concurso. Si bien tienen algunas reglas comunes se trata de supuestos autónomos, entre los que el legislador ha ido fraguando una tendencial relación de mutua exclusión.

Existe un **momento preclusivo** para la calificación de un crédito como incobrable que viene señalado por la regla 3.^a del apartado Cinco del artículo 80: «tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto». Es la Ley 16/2012, publicada el 28 de diciembre, que entró en vigor el mismo día de su publicación, la que introduce esta cronología preclusiva con carácter general. La doctrina administrativa abrió el camino y el legislador lo ha ido recorriendo paso a paso.

Efectivamente, según la DGT, «es criterio reiterado de este Centro Directivo recogido en la resolución de diversas consultas, entre otras, las de número V0132/2006 y V0192/2010, de 23 enero de 2006 y 8 de febrero de 2010, respectivamente, que no podrá modificarse la base im-

nible a través de lo dispuesto por el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 cuando, respecto de los créditos controvertidos a que se corresponda, se haya dictado auto de declaración de concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 80.Cuatro. Debiendo en este caso procederse conforme a lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992»¹⁷.

Y son antecedentes legislativos de la regla el inciso final de la disposición transitoria 3.ª de la Ley 4/2008, con ocasión del acortamiento a un año del anterior plazo de dos años: «no podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido», y el enunciado final de la disposición transitoria 1.ª del Real Decreto-Ley 6/2010, con ocasión de la introducción del más corto plazo de seis meses: «no podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

La consecuencia extraída por la DGT es que, en sentido contrario, para los créditos contra la masa devengados con posterioridad a la declaración de concurso queda abierta la vía a la modificación de la base imponible con fundamento en el artículo 80.Cuatro de la ley.

En un caso en que el relato de hechos es que «la entidad consultante realizó una prestación de servicios el 1 de julio de 2011 para una entidad mercantil que había entrado en procedimiento concursal el 23 de febrero de dicho año. En el mes abril de 2012 la consultante tiene conocimiento del carácter culposo del procedimiento, por lo que resultará incobrable la factura expedida por la operación efectuada en 2011». La argumentación de la DGT fue que: «en el supuesto objeto de consulta, los créditos objeto de impago corresponden a una operación cuyo devengo se produjo con posterioridad a la fecha de declaración del concurso. En estas circunstancias, tratándose de operaciones devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, y tal y como se señala en su escrito, el crédito no tendrá la naturaleza de crédito concursal, ni su acreedor de acreedor concursal y, por tanto, no procede la aplicación de lo establecido en el artículo 80, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido»¹⁸.

En cuanto a los créditos objeto de modificación cabe subrayar que los créditos adeudados por entes públicos y los créditos afianzados por entes públicos pueden llegar a ser calificados como créditos incobrables mientras que su base no puede ser modificada por causa de concurso del deudor.

En el plano formal señalamos que la comunicación a la Administración tributaria de la modificación de la base por el empresario acreedor debe recoger la mención de que el deudor no ha sido declarado en concurso de acreedores o en su caso que la factura rectificativa es anterior al auto de concurso.

¹⁷ Consulta 17/2011, de 5 de noviembre de 2011 (NFC042225).

¹⁸ Consulta vinculante V2501/2012, de 12 de diciembre de 2012 (NFC046157).

13. RÉGIMEN DE CAJA Y CRÉDITOS INCOBRABLES

La Ley 14/2013¹⁹ ha introducido el criterio de caja como un régimen especial. Tres principios enuncian el núcleo del régimen. Que las entregas-salida en este régimen se entienden devengadas en el momento del cobro del precio o, a más tardar, el 31 de diciembre del año inmediato posterior. Que en las entregas-entrada de este régimen el derecho a deducir hay que entenderlo nacido en el momento del pago del precio o a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato sucesivo. Que en una entrega-salida por un empresario en régimen de caja en que el destinatario sea un sujeto pasivo no acogido al régimen de caja, para ese destinatario el momento del nacimiento del derecho a deducir será el momento del pago del precio o a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato siguiente a la fecha de realización del hecho imponible.

¿Qué relación puede darse entre la dinámica del régimen de caja y la posible consideración de un crédito como incobrable?

Por una parte, devengada *ope legis* el 31 de diciembre del año siguiente la entrega del bien pendiente de cobro, el sujeto pasivo en régimen de caja tiene el camino expedito para conseguir la calificación del crédito como incobrable, mediante requerimiento de cobro, sea notarial sea judicial, junto al transcurso de un año desde el devengo *ope legis* del impuesto repercutido, siempre que el destinatario esté establecido en el «territorio español» a efectos del IVA²⁰.

Antes del devengo *ope legis* el 31 de diciembre del año sucesivo, la dinámica del régimen de caja excluye la posibilidad de calificar como incobrable de un crédito pendiente de pago, al poner entre paréntesis la producción del devengo de la obligación mientras el precio de la operación está pendiente de pago.

No encuentro obstáculo a que el requerimiento de cobro, vía notarial o vía judicial, pueda ser anterior al devengo *ope legis* el 31 de diciembre, en cuyo caso llegado el día solo quedará esperar el transcurso del plazo de un año o de seis meses desde la producción del devengo, para poder calificar como incobrable el crédito.

Por otra parte, según el apartado 2.º del artículo 163 quinquiesdecies «la modificación de la base imponible a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley, efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible».

¹⁹ Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de emprendedores (BOE n.º 233, de 28 de septiembre).

²⁰ La Ley 28/2014 ha modificado la solución que debe darse a esta cuestión, con efectos 1 de enero de 2015. Véase *ut infra* epígrafe 19.

De este precepto pueden desprenderse los tres puntos siguientes. Que si el sujeto pasivo en régimen de caja destinatario de una operación no efectúa el ingreso en plazo, su proveedor está habilitado para modificar a la baja la base imponible. Que el efecto para el sujeto pasivo en régimen de caja será el nacimiento del derecho a deducir la cuota soportada por la operación cuya base es modificada, que estuviese pendiente de deducción en el momento de la modificación. Que una consecuencia relevante de la decisión del proveedor es que minorada la base imponible ya no se producirá el devengo *ope legis* el 31 de diciembre por la parte restante, que será la parte impagada del precio.

Es esta una norma excepcional dentro del régimen de caja porque está en contradicción con sus principios reguladores, cuyo baricentro es que el impuesto se devenga en el momento del pago del precio de la operación, lo que choca con que las dos condiciones centrales para declarar incobrable un crédito, el requerimiento de cobro y transcurso de un año, puedan producirse antes y no después de la fecha de devengo. Se produce aquí, valga la metáfora, una falta de sincronización de los relojes.

14. COMPROBACIÓN Y REPERCUSIÓN

Reviste particular interés la puesta en relación del plazo para comprobar las cuotas, los plazos para repercutir la cuota comprobada y los plazos para modificar, por causa de insolvencia, la base imponible de la cuota repercutida.

En el caso resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012²¹, recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Nacional, encontramos un rico material para la reflexión sobre esta temática. En él la cuestión planteada es la validez de la modificación de la base imponible en cuanto al cumplimiento de los plazos legalmente exigidos para poder calificar el crédito como incobrable.

La secuencia de los hechos, que es muy ilustrativa de la cuestión, podemos describirla mediante tres etapas. Primera etapa: habiendo la Inspección levantado acta de conformidad respecto al IVA, ejercicios 1999 y 2000, por entender gravadas operaciones que el sujeto pasivo había considerado exentas, el sujeto pasivo, el 20 de febrero de 2003, lleva a cabo la repercusión de las cuotas al destinatario, mediante la emisión de factura rectificativa. No solo de 1999 y 2000 sino también del ejercicio 2002 no cuestionado por la Administración.

Segunda etapa: ante el impago de las cuotas y tras demandar al deudor, el sujeto pasivo, el 20 de mayo de 2005, calificará el crédito como incobrable y modificará la base imponible, expidiendo una segunda factura rectificativa, y reflejándolo en la autoliquidación de julio de 2005 presentada el 19 de septiembre. Sin embargo, la Administración enviará requerimiento de rectificación de la base, al alza, y presentación de autoliquidación complementaria.

²¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012, rec. n.º 3681/2010 (NFJ057268).

Tercera etapa: en respuesta al requerimiento de la Administración el sujeto pasivo presenta declaración complementaria el 16 de diciembre de 2005 referida a julio, agosto y septiembre de 2005. Sin embargo, el 1 de marzo de 2006, formula solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos. Por acuerdo de 16 de junio de 2006, la Administración tributaria desestima su solicitud de devolución.

De las argumentaciones desarrolladas por la Audiencia Nacional destacamos los tres extremos siguientes.

Que una interpretación literal del artículo 80 de la LIVA llevaría a considerar el crédito como incobrable por el transcurso del plazo de dos años desde el devengo con independencia de la fecha de la rectificación; en un supuesto como el de autos, la rectificación es el acto que, si no determina el nacimiento del crédito, sí es aquel por el cual se reclama al destinatario de la factura que la satisfaga, y desde luego determina el momento inicial del retraso en el pago.

Que el artículo 89 de la LIVA establece claramente que procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando no habiéndose repercutido cuota alguna se hubiese expedido la factura correspondiente, regulando igualmente los supuestos en que la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible reguladas en el artículo 80 de la LIVA.

Que en este caso se trata de una modificación de la base imponible que se efectúa el día 19 de septiembre de 2005, fecha en que se presenta la autoliquidación correspondiente al mes de julio de 2005, y teniendo en cuenta que las facturas rectificativas se emitieron el día 20 de febrero de 2003, en esa fecha 19 de septiembre de 2005 habían transcurrido los (entonces) dos años y tres meses desde el devengo del IVA correspondiente a los años 1999, 2000 y 2002.

El Tribunal Supremo, acogiendo un argumento del recurrente y en la línea de razonamiento de la Audiencia Nacional, indicará que «conviene precisar que la recurrente tuvo la posibilidad de rectificar las bases imponibles, pese a la ausencia de la inicial repercusión de cantidades devengadas en los ejercicios 1999 y 2000, al aplicársele la excepción contemplada en el artículo 89.Tres.2.º de la Ley 37/1992, es decir, el afloramiento de las cantidades no repercutidas como consecuencia de una regularización practicada por la Administración tributaria, pero sin sanción²²».

Sin embargo, a continuación, el Tribunal Supremo no extrajo ninguna consecuencia lineal de esta argumentación, sino que interrumpió el razonamiento y falló el recurso con base en una razón a extramuros del debate procesal de la instancia y de la propia casación.

Bien es cierto que el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en estas sentencias reconocen indubitadamente al sujeto pasivo poder rectificar la base imponible como consecuencia derivada de

²² Debemos anotar que el requisito negativo de no haber incurrido en una conducta constitutiva de infracción (art. 89.Tres. 2.º) ha sido sustituido por el requisito negativo de ausencia de acreditación mediante datos objetivos de que el sujeto pasivo participara en un fraude o bien que sabía o debía saber que realizaba una operación que formaba parte de un fraude, ello por Ley 22/2013, de 23 de diciembre (BOE n.º 309, de 26 de diciembre) con efectos 1 de enero de 2014.

la comprobación por la Administración. Partiendo de esta premisa es posible avanzar en la argumentación por medio de las razones siguientes. Que si se reconoce al sujeto pasivo poder rectificar la base imponible del impuesto al alza entonces se le está reconociendo poder rectificar la base imponible a la baja, por una elemental coherencia. Que caso de actuaciones de comprobación, el cómputo de los plazos del sujeto pasivo para modificar la base imponible en armonía con las cuotas liquidadas, deberá ser contado a partir de la práctica de liquidación por la Administración. Que en este caso la lógica lleva a considerar aceptable la emisión de factura rectificativa en el periodo en curso en la fecha de notificación de la liquidación de la Administración y a contar los plazos para considerar el crédito incobrable desde la fecha de emisión de la factura, que coincide con la fecha de repercusión de la cuota, con base en el artículo 89.Dos de la LIVA en relación con artículo 120.2 de la LGT.

En suma, postulamos no computar en este caso desde el devengo de la cuota repercutida sino que el tiempo favorable lo sea desde la expedición de la factura rectificativa, como expresión de la repercusión sobrevenida de la cuota, con fundamento en la comprobación de la Administración.

Por último, pasamos a examinar determinados conflictos que pueden producirse en relación con los créditos incobrables y sus vías de solución.

15. INVALIDEZ DE LA DECLARACIÓN

Si como consecuencia de la comprobación sin sanción efectuada por la Administración a los efectos de la imposición sobre la renta, resulta que el volumen de operaciones de la empresa inicialmente inferior al umbral mencionado²³ supera, quedando por encima, el mencionado umbral, entonces deviene inválida la declaración como incobrable del crédito que haya sido efectuada antes del transcurso de un año.

El examen de las consecuencias exige distinguir entre los efectos para el empresario que entregó el bien y los efectos para el destinatario de la operación.

Por un lado, el empresario que entregó el bien y modificó la base a la baja deberá emitir nueva factura rectificativa, modificando al alza la base, «repristinando» la base original, y efectuar el ingreso de la diferencia, mediante presentación de autoliquidación rectificativa, con imposición de recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT (art. 89.Cinco).

¿Cuál es el tiempo a computar para la determinación del recargo? Debemos distinguir dos casos:

- 1.º En caso de haberse ejercitado la opción por la rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos se debe contar desde el día en que fue devuelto el ingreso por la Administración. El importe-base del recargo comprenderá tanto la cuota devuelta como los intereses recibidos por el sujeto pasivo en su día.

²³ *Ut supra.*

- 2.º En caso de haberse ejercido la opción por la «regularización» en la autoliquidación del periodo de rectificación o posteriores en plazo un año, se contará desde el día siguiente al término del plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación que fue presentada incluyendo la rectificación. El importe-base del recargo será la cuantía de la rectificación consignada en la autoliquidación.

Límite temporal: el sujeto pasivo no deberá efectuar ningún ingreso si en el momento de la notificación de la liquidación de la Administración ya han transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto (art. 89.Uno). Es este un plazo de caducidad, que no tiene previstas causas de interrupción.

Por otro lado, respecto al destinatario de la operación que reciba la factura rectificativa con la mayor cuota que le supone para él mayor deducción, tres reglas son aplicables:

- 1.º Cuando la rectificación de la deducción determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, la rectificación podrá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al periodo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las autoliquidaciones siguientes con una limitación.
- 2.º Limitación de tiempo: en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiera estado motivada por una causa distinta de las previstas en el artículo 80 de la LIVA, como sería en rigor este caso, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción después de transcurrido *un año* desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican las cuotas originales.
- 3.º Horizonte temporal: la rectificación de la deducción deberá practicarse siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación (art. 114.Dos). Plazo este de caducidad, que no es susceptible de interrupción.

Anotamos la armonía entre el plazo de caducidad de cuatro años para el sujeto pasivo que entrega el bien cuyo transcurso supone no deber ingresar nada pese a la incorrección de la calificación del crédito como incobrable y el plazo de caducidad de cuatro años para el destinatario de la operación cuyo transcurso supone no poder practicar la deducción adicional.

16. RECLAMACIÓN SOBRE FACTURA RECTIFICATIVA

En las hipótesis que dan lugar a la modificación al alza de la base imponible, lo que supondrá una *mayor deducción* para el empresario destinatario, puede este último encontrarse con que el proveedor se niegue a expedir factura rectificativa.

La vía a seguir en este caso es presentar una reclamación ante los tribunales económico-administrativos del Estado, reclamación que tiene por objeto una petición relativa no a una obligación de dar sino a una obligación de hacer: expedir una factura con contenido determinado²⁴.

«Se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de Derecho de dicha naturaleza» (art. 24 del Rgto. de facturación de 2012²⁵). La factura es el elemento de formalización de la obligación impositiva que deriva de la relación de repercusión entre el repercutidor y el repercutido.

Actuaciones: son reclamables las actuaciones u omisiones relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios²⁶ (art. 227.4 de la LGT de 2003). Reclamante será el destinatario de la operación y reclamado será el empresario que entregó el bien.

En la reclamación sobre la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas el plazo de interposición de un mes empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de la obligación (art. 235.1). La secuencia a seguir es pues: 1.º Requerimiento de emisión de factura. 2.º Transcurso de un mes sin respuesta satisfactoria. 3.º Cómputo de un mes propio para interponer reclamación.

Especialidades del procedimiento: 1.º El escrito de interposición será dirigido al tribunal competente para resolver la reclamación (art. 235.4). 2.º El escrito de interposición debe identificar a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar los antecedentes disponibles. 3.º El tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca mediante escrito de mera personación²⁷ adjuntando los antecedentes disponibles (art. 236.2).

La resolución tendrá eficacia respecto a los interesados a los que se haya notificado la existencia de la reclamación (art. 239.5).

Incidente de ejecución: si el interesado está disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución puede presentar incidente de ejecución, teniendo la competencia para resolver el tribunal que dictó la resolución que se ejecuta. Procedimiento: el incidente se registrará por las normas del procedimiento que fueron aplicables a la reclamación inicial suprimiéndose de oficio los trámites que no sean indispensables²⁸. Las controversias sobre la ejecución de la re-

²⁴ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria...*, op. cit., págs. 641, 844, 898.

²⁵ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

²⁶ La LGT de 2003 sistematiza este supuesto entre las «actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación», donde la expresión «actuaciones de particulares» es contrapuesta a actos de la Administración. En este sentido, la actuación de un empresario es considerada a estos efectos «actuación de un particular» en cuanto no se trata de un acto de la Administración.

²⁷ El plazo para la personación es de un mes (art. 56 del Rgto. de revisión de 2005).

²⁸ Artículo 68 del Reglamento de revisión de 2005.

solución de la reclamación y también la omisión en la ejecución deberán ser llevadas al incidente de ejecución ante el tribunal económico-administrativo.

17. IMPUGNACIÓN DEL RECHAZO DE LA MODIFICACIÓN

Comunicada a la Administración la modificación de la base una parte de los sujetos pasivos han recibido como respuesta el rechazo de la Administración de la modificación de la base operada. ¿Cabe presentar un recurso contra el rechazo por la Administración de la comunicación de la modificación de la base imponible?

El rechazo de la modificación de la base supone un acto de gravamen dictado por la Administración pública sujeto al Derecho administrativo, que se pronuncia de un modo definitivo sobre la obligación impositiva del sujeto pasivo.

Tratándose de un acto de gravamen dictado por la Administración deberá estar motivado conforme al artículo 54.Uno a) de la Ley 30/1992 en concordancia con el artículo 215.2 e) de la LGT, indicando los hechos considerados relevantes y las normas en que se funda el rechazo.

Contra el rechazo de la comunicación, por tanto, cabe presentar reclamación ante los tribunales económico-administrativos del Estado, previo recurso potestativo de reposición ante la Agencia tributaria²⁹ y ulterior recurso contencioso-administrativo.

La solución contraria, esto es, negar la posibilidad de recurrir, vulneraría la prohibición de indefensión constitucionalmente protegida, porque el sujeto pasivo vería configurada su obligación impositiva en sede de IVA sin poder obtener tutela judicial de su derecho en caso de discrepancia.

Se trata, si quiere expresarse así, de un microprocedimiento de comprobación relativo a la base imponible, iniciado de oficio, que da lugar a un «acto-procedimiento» en que la Administración se pronuncia de modo vinculante sobre un elemento esencial de la obligación: la base imponible relativa a una operación.

Ni el sujeto pasivo puede desentenderse del pronunciamiento de la Administración sin riesgo de recibir una liquidación con sanción, ni tampoco la Administración puede desentenderse en lo sucesivo de su previo pronunciamiento por los efectos vinculantes y preclusivos que su actuación tiene para ella.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 23 de enero de 2014³⁰, en que se impugna un acuerdo de la Dependencia Provincial de Gestión de la Delegación de Hacienda que comunica la improcedencia de la reducción de la base imponi-

²⁹ Puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria...*, op. cit., págs. 595 y ss. y págs. 485 y ss., respectivamente.

³⁰ R.G. 6321/2011.

ble por impago de la deuda, sienta la premisa de que la Administración debe iniciar un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección para practicar liquidación.

Razona que el acuerdo dictado en el caso no deriva de ninguno de estos procedimientos y en consecuencia hay que concluir que no se ajusta a Derecho. Porque «no se ha seguido procedimiento legal o reglamentario alguno». Lo que supone, aunque el TEAC no lo dice, la nulidad del acuerdo. Sí dice que, por tanto, el acuerdo no vincula jurídicamente al obligado tributario, sin que produzca efecto alguno sobre el mismo.

En contra de las apariencias, esta solución del TEAC deja al sujeto pasivo modificador de la base en una poco gratificante situación de incertidumbre acerca de su obligación impositiva y de los pormenores de la futura actuación de la Administración.

Por otra parte, en el caso resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268)³¹ ante la comunicación de la factura rectificativa y su reflejo en la autoliquidación subsiguiente, la Administración enviará requerimiento de rectificación al alza de la base y presentación de autoliquidación complementaria. El sujeto pasivo presentó autoliquidación complementaria, sin embargo, a continuación formuló solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos. Entiendo que, a la vista de los datos recogidos en la sentencia, cabe razonar que en este caso el requerimiento de modificación al alza de la base y presentación de autoliquidación complementaria era un acto de gravamen susceptible de impugnación en cuanto definidor de la obligación impositiva, acto definitivo y no de trámite, con efectos vinculantes para el sujeto pasivo.

Por último, se exceptúan de la obligación de resolver las actuaciones relativas al ejercicio de derechos sometidos al deber de comunicación previa a la Administración (art. 42.1 último párrafo de la Ley 30/1992), por ello la quietud de la Administración ante la comunicación del sujeto pasivo no genera la producción de silencio administrativo positivo a favor del sujeto pasivo comunicante.

18. RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN

Volvemos sobre dos casos anteriormente analizados: 1.º El caso de cobro sobrevenido con posterioridad a la modificación de la base, en que el destinatario de la operación puede rectificar al alza la deducción practicada. 2.º El caso de que a consecuencia de la comprobación sin sanción en que volumen operaciones pase a superar el umbral 6.010.121, devenga inválida la declaración de crédito incobrable y entonces el destinatario tiene derecho a mayor deducción.

La LIVA prevé reglas propias para la práctica de deducción adicional, contenidas en el artículo 114.Dos, sobre rectificación de deducciones, que hemos visto imponen determinados plazos de caducidad para la práctica de deducción. Pues bien, añadimos ahora que transcurridos

³¹ *Ut supra*.

esos plazos de caducidad, al destinatario de la operación, en el supuesto de tener solamente derecho a una *deducción parcial* de la cuota implicada, le queda una última carta, acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del repercutido.

Se trata de una normativa general introducida por la LGT de 2003 y sus normas de desarrollo, que es posterior a la normativa específica contenida en la Ley reguladora del IVA (*lex posterior generalis derogat priori specialis*), sin que en la norma general ni en la normativa del IVA se contenga ninguna exclusión de esta vía de impugnación.

Los obligados tributarios que hayan soportado indebidamente cuotas repercutidas, en impuestos que deben ser legalmente repercutidos, como es indubitadamente el IVA, pueden solicitar y obtener la devolución de las cuotas soportadas, siguiendo este procedimiento.

Las condiciones que deben concurrir para la devolución son las cuatro siguientes: 1.º Que la repercusión se haya efectuado mediante factura. 2.º Que el repercutidor haya consignado la cuota en su autoliquidación. 3.º Que la cuota todavía no haya sido devuelta. 4.º Que el repercutido tenga derecho a deducción parcial de las cuotas soportadas (art. 14 del Rgto. de revisión de 2005).

Las actuaciones del procedimiento son las que siguen: 1.º Presentación de solicitud de rectificación de autoliquidación por el repercutido, con identificación del repercutidor, adjuntando los documentos justificativos de la repercusión. 2.º Notificación de la solicitud al repercutidor, que debe comparecer dentro del plazo de diez días, a partir del siguiente a la notificación y aportar los antecedentes disponibles. 3.º Puesta de manifiesto sucesiva de las actuaciones al solicitante y al repercutidor, por periodos de quince días, desde el siguiente a la notificación de apertura del plazo, para formular *alegaciones* y aportar pruebas. 4.º Dictar resolución, que será notificada al solicitante y al repercutido. La resolución no será ejecutiva mientras que no adquiera firmeza (art. 129 del RGIT de 2007).

La solicitud puede ser presentada dentro del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos³², siempre que la Administración no haya todavía practicado liquidación definitiva (art. 126 del RGIT de 2007). El cómputo de la prescripción es susceptible de interrupción y la comunicación de modificación de la base a la Administración es un acto interruptivo, entre otros. También la interposición de reclamación dirigida a la expedición de factura rectificativa lo es.

19. RECIENTE MODIFICACIÓN

La reciente Ley 28/2014³³ ha introducido una relevante modificación en el tema objeto de estudio, en relación con el régimen de caja, que debemos mencionar, aunque sea con brevedad.

³² Sobre prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria...*, op. cit., págs. 437 y ss.

³³ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de modificación del IVA (BOE n.º 288, de 28 de noviembre).

La relevante modificación introducida por la Ley 28/2014 consiste en que si el sujeto pasivo repercutidor está en régimen de caja y alcanza el devengo *ope legis* el día 31 de diciembre del año sucesivo a la realización de la operación, entonces la condición del transcurso del plazo de un año o del plazo de seis meses, a los efectos de calificar como incobrable el crédito, se considerará concurrente el día del mencionado devengo *ope legis* el 31 de diciembre del año sucesivo.

Esta solución es plenamente lógica, porque el devenir del devengo en régimen de caja el 31 de diciembre del año sucesivo, por propia definición legislativa, presupone que la operación realizada ha permanecido pendiente de pago durante un plazo superior a un año, desde el día en que la operación fue efectuada. No es necesario pues esperar más tiempo. La regulación actual es así más perfecta que el resultado que se alcanzaba en la regulación anterior³⁴.

Consecuencia igualmente lógica prevista para tal supuesto es que el plazo de tres meses para practicar la modificación de la base por parte del sujeto pasivo se computará en estos casos a partir de la mencionada fecha límite de 31 de diciembre, que es la fecha del devengo *ope legis* en el régimen de caja para las operaciones impagadas, coincidente con la fecha en que se considera cumplido el plazo para poder calificar de incobrable el crédito.

La proyección prevista para el supuesto de operaciones aplazadas o con precio aplazado consiste en la exigencia adicional de que «será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación». Prestemos atención porque la dinámica fáctica de esta regla conduce a que cuando el plazo o plazos acordados no encaje sino que desborde esta cronología, referida al devengo *ope legis*, entonces el caso quedará marginado de la aplicación de la nueva regla, que hace coincidir el devengo *ope legis* con el cumplimiento del plazo que debe transcurrir a efectos de que el crédito sea considerado como incobrable.

En cuanto a la dimensión temporal, la entrada en vigor de la norma está prevista para el 1 de enero de 2015. Por ello, la norma no va a poder ser aplicada a devengos *ope legis* producidos el 31 de diciembre de 2016, primer hito temporal en que pueden producirse devengos *ope legis* en el régimen de caja. Es más, se desprende que la operatividad de la nueva norma no será vislumbrada antes del transcurso de dos años desde la fecha de su entrada en vigor. En concreto, el 31 de diciembre de 2017 será el primer día posible de operatividad de esta regla. Porque la norma aplicable al tributo es la vigente en la fecha de devengo, esto es, el día de nacimiento de la obligación tributaria por haberse realizado el hecho imponible. Solo los hechos imponibles producidos a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, podrán dar lugar en su día, al final del año siguiente, al juego de la regla ahora introducida.

³⁴ *Ut supra* epígrafe 13.

LOS EFECTOS PRECLUSIVOS DERIVADOS DE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN LIMITADA (INTERPRETACIÓN DEL ART. 140.1 LGT)

Análisis de la STS de 22 de septiembre de 2014, rec. núm. 4336/2012

María Coronado Sierra

Inspectora de Hacienda del Estado

Esta sentencia es de especial interés por cuanto es la primera vez que el Tribunal Supremo (TS) entra a valorar qué efectos preclusivos pueden generarse a raíz de liquidaciones provisionales derivadas de actuaciones de comprobación limitada, interpretación que como veremos va mas allá de la mera literalidad de la norma, el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria (LGT).

1. SUPUESTO DE HECHO

El fondo de la cuestión que resuelve la sentencia que es objeto de análisis trata sobre una entidad mercantil, que en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en los ejercicios 2003, 2004 y 2005, fue objeto de comprobación de forma sucesiva por los órganos gestores a través de dos procedimientos de comprobación limitada, y posteriormente por los órganos inspectores a través de actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial.

En particular, los hechos que acontecen los podemos sintetizar en los siguientes:

1. La entidad X transmite en el ejercicio 2003 una serie de fincas, resultando un beneficio extraordinario por importe de 4.451.832 euros. Parte del precio de la enajenación se pactó de modo aplazado, cobrándose fundamentalmente en los ejercicios 2004 y 2005. En la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, la entidad se acoge a la deducción por reinversión prevista en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, por importe de 171.859,52 euros.
2. En los ejercicios 2004 y 2005, por la parte del precio cobrado en ese ejercicio, se aplica la deducción por reinversión prevista en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004), por importe de 42.964,87 euros y 618.116,12 euros, respectivamente.
3. La Dependencia de Gestión Tributaria realiza dos actuaciones casi simultáneas:

- Comunica a la entidad el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, delimitando el alcance de la comprobación: «Comprobar el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones practicadas en concepto de deducción del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

Esta comprobación finalizó mediante Resolución expresa de fecha 19 de marzo de 2007, en la que se reduce la deducción por reinversión al entender que la reinversión hecha en una nave adquirida el 3 de octubre de 2003 no era válida a efectos de dicha reinversión, por no haberse afectado a la actividad de la empresa. Se reduce por tanto la deducción por reinversión, quedando en 20.640 euros, lo que determina una liquidación provisional por importe de 151.219 euros.

- Posteriormente, la misma Dependencia de Gestión Tributaria inicia otro procedimiento de comprobación limitada, en este caso afectando al ejercicio 2004, que finalizó con fecha 17 de mayo de 2007, con un alcance similar al descrito en la comprobación efectuada sobre el ejercicio 2003. A consecuencia de esta comprobación se fija la deducción por reinversión aplicable a ese ejercicio en 30.960 euros, cuantificándose la cuota diferencial a devolver en 36.148 euros, importe que fue objeto de devolución.
4. Finalmente, la Dependencia Regional de Inspección inicia actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial al limitarse a la comprobación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la entidad, referida a los ejercicios 2003, 2004 y 2005. La Inspección entiende que los inmuebles enajenados no constituyen inmovilizados de la sociedad sino existencias, por lo que deniega el derecho por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en los ejercicios inspeccionados. Estas actuaciones finalizan mediante liquidación provisional de fecha 20 de abril de 2009, por importe de 724.087 euros.

El contribuyente recurre tanto las liquidaciones dictadas por los órganos gestores, como la liquidación dictada por los órganos inspectores.

En primera instancia, el contribuyente alega, en síntesis:

- La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2003, como consecuencia de una interrupción injustificada del procedimiento.
- Las fincas transmitidas sí formaban parte del inmovilizado de la entidad transmitente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) desestima ambas pretensiones del obligado tributario, en Resolución de 20 de enero de 2010, siendo objeto de recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN).

Es en la vía contenciosa, donde el contribuyente alega por primera vez la nulidad de la liquidación derivada del acta de inspección por infracción del artículo 140 de la LGT y de la resolución del TEAC que confirmó la regularización practicada, al considerar que los elementos tributarios regularizados correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 ya habían sido previamente comprobados por la Administración tributaria. En particular:

- Alega que «la Administración pudo comprobar la totalidad de los elementos relativos a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la recurrente, por lo que este mismo concepto impositivo no puede ser objeto de comprobación en posteriores comprobaciones limitadas, al haber sido determinado el ajuste por «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios» (...)
- Y, asimismo, «entiende que no se dan nuevas circunstancias o hechos nuevos, distintos a las realizadas y especificadas en una determinada resolución, pues las transmisiones sobre las que se sustentaba el concepto de "reinversión de beneficios extraordinarios" eran las que sustentaban la deducción aplicada, sin que se hayan descubiertos otras distintas y nuevas de las expresadas».

La AN [SAN de 5 de noviembre de 2012 rec. núm. 72/2010 (NFJ049077)] da la razón a la entidad demandante, con base en los siguientes argumentos:

- El ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del concepto impositivo **al que se acota** la comprobación limitada. En este caso, la Administración «acotó» sus comprobaciones a la «deducción por reinversión» señalando que: «(...) *el carácter limitado de las actuaciones viene referido a la "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios" en su conjunto.*
- *No puede entenderse que el carácter limitado de la comprobación de la "deducción por reinversión" ampare la comprobación individualizada de cada uno de los elementos del inmovilizado, de forma que, comprobado uno, pueda comprobarse sucesivamente los otros*, lo que supondría que ese mismo concepto fiscal sea objeto de continuas regularizaciones con el argumento del carácter limitado de cada una de las actuaciones inspectoras.
- *No puede admitirse la comprobación limitada de un concepto impositivo que ha sido objeto, a su vez, de otra comprobación limitada, pues supondría acudir a un mecanismo de revisión no contemplado por la norma procedimental, y a extramuros del procedimiento de revisión.*
- Finalmente, porque esa actuación *atenta contra el principio de seguridad jurídica*, al mantener en situación de inquietud tributaria al sujeto pasivo y pendiente de posibles comprobaciones limitadas en tropel hasta agotar la plenitud del elemento impositivo regularizado.

Bajo esta argumentación entiende que el artículo 140.1 hay que interpretarlo como norma que establece el carácter "**preclusivo**" del procedimiento de comprobación limitada», pues lo que

ordena es que la Administración «no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado» (Fundamento Segundo).

Finalmente, la Administración recurre en casación la SAN ante el TS, si bien solo en la parte que atañe al ejercicio 2005 (los pronunciamientos de la AN en relación con los ejercicios 2003 y 2004 han sido declarados firmes por razón de la cuantía). El TS, en la sentencia que es nuestro objeto de análisis, confirma la SAN.

2. CRITERIO DEL TRIBUNAL

La STS corrobora el criterio mantenido en su sentencia por la AN, destacando que *«es designio, (...), del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los arts. 141 h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada*. Este concepto, el de "actuaciones distintas", solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, (...). *Es decir, el objeto son "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, (...), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional"»* (Fundamento Tercero). Para, acto seguido, concluir que en caso contrario se *«haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v. gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur solo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos»*.

3. ANÁLISIS CRÍTICO

Probablemente sea la primera sentencia del TS que entra a valorar en profundidad la aplicación de la prohibición contenida en el artículo 140.1 de la LGT, en relación con actuaciones de comprobación limitada, lógico por otro lado si pensamos que esta figura aparece por primera vez con la actual LGT de 2003. Ahora bien, este tipo de pronunciamiento, va a ser habitual en los próximos tiempos a medida en que vayan llegando a esta instancia nuevos casos, tal y como ya se vislumbra a la vista de los recientes pronunciamientos en sede de la AN y, además, es de prever que se ratifique en el criterio sentado en la sentencia analizada.

El procedimiento de comprobación limitada regulado en los artículos 136-140 de la LGT, es un procedimiento de control con un ámbito de actuación más amplio que el previsto para el procedimiento de verificación de datos, y limitado en cuanto a las facultades disponibles por la Administración, en relación con el procedimiento inspector. Se puede asegurar que es un procedimiento de comprobación más próximo al procedimiento inspector que al resto de los procedimientos gestores, circunstancia que justifica que sus efectos sean similares a cualquier otra liquidación provisional dictada en el ámbito de un procedimiento inspector. De ahí que se atribuyan unos efectos preclusivos muy similares a los previstos para actuaciones inspectoras de los que resulta una liquidación provisional, tal y como prevé el artículo 190.6 del RGAT al señalar que «6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

De la lectura de la STS podemos extraer las siguientes conclusiones:

- **En primer lugar**, imposibilidad de regularizar un mismo concepto tributario o elementos del mismo, si previamente ha sido objeto de regularización en una comprobación anterior (aplicable tanto a liquidaciones provisionales resultantes de actuaciones de comprobación limitada o de actuaciones inspectoras de alcance parcial).

Para valorar si sucesivas actuaciones de comprobación inciden sobre un mismo elemento de la obligación tributaria, es necesario atender el **alcance de tales actuaciones sucesivas**, en definitiva hay que verificar si la Administración a la hora de comunicar el inicio de ambas actuaciones definió un alcance coincidente en algún elemento de la obligación tributaria.

Si comenzamos analizando el alcance de las actuaciones de comprobación limitada, es necesario señalar que ni la LGT ni el RGAT definen este concepto, la única aproximación al mismo figura en el artículo 148 de la LGT, si bien en el marco a las actuaciones inspectoras de alcance parcial. No obstante, y manteniéndonos en la regulación específica de la comprobación limitada, es posible inferir el sentido que pretendió dar el legislador a este concepto de la redacción del artículo 139.2, que en relación con la resolución expresa que puede poner fin al procedimiento de comprobación limitada, señala que en la misma deberá figurar «... a) La obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación». Por lo tanto, el alcance material y temporal de la actuación se puede identificar con la obligación tributaria o elementos de la misma señalados por la Administración y referidos a un determinado ámbito temporal, aspectos que deberán figurar expresamente en la comunicación de inicio de las actuaciones (art. 137.2 LGT). La delimitación correcta de este alcance es de especial trascendencia ya que de la misma se desprenden los efectos que se derivarán de esta actuación, entre los que se encuentra el efecto preclusivo previsto en el artículo 140.1.

En línea con esta idea, la AN en el asunto analizado señala que «El ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del concepto impositivo al que se **acota** la comprobación».

En el caso analizado, como hemos descrito anteriormente, en las sucesivas comprobaciones limitadas, la Administración «acotó» el alcance de su comprobación mediante un fórmula genérica a la «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios», es decir, no excluyó, no se autolimitó excluyendo algún elemento de la obligación tributaria, por lo tanto trasladó al contribuyente que su intención era verificar íntegramente el cumplimiento de los requisitos que dan derecho a disfrutar de este beneficio fiscal, por supuesto en el ámbito de las facultades que el legislador le atribuye en el marco de este procedimiento.

Ahora bien, podríamos plantearnos si el alcance «final» de las actuaciones pueda ser **modificado a la baja** en función de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración en cada procedimiento. La respuesta no puede ser más que negativa. El hecho de que posteriormente la Administración, dentro del ámbito por ella «acotado» decida **limitar** su comprobación material a ciertos elementos de la obligación tributaria, no verificando el resto sin causa justificada (y sin hacer uso de la opción de modificar el alcance inicial conforme a lo previsto en el art. 164 RGAT), de ninguna manera tiene efectos en el alcance de tales actuaciones. Es muy ilustrativo a estos efectos la sentencia de la AN objeto de recurso al señalar que «... el carácter limitado de las actuaciones viene referido a la "deducción por reinversión de los beneficios extraordinarios", sin que el hecho de que la Inspección se haya centrado en un determinado elemento del inmovilizado, pueda suponer la exclusión de dicha comprobación de la deducción aplicada por la entidad en relación con otros elementos que configuran el ajuste por esa "deducción", inicialmente no comprobados pero que estaban a disposición de la Inspección».

En el caso analizado, los órganos gestores, en la comprobación limitada relativa al ejercicio 2003 (ejercicio en el que se realizan las actuaciones de enajenación y reinversión), dictan liquidación provisional al entender que «la nave adquirida el 3 de octubre no era válida a efectos de dicha reinversión, por no haberse afectado a la actividad de la empresa». No se indica nada en relación con el resto de los bienes, ya se trate de los que fueron objeto de enajenación que generan la plusvalía, como de aquellos en los que se reinvierte.

La única lectura válida que cabe realizar del resultado de estas actuaciones es que la Administración consideró que el único aspecto incorrecto en la forma de aplicar esta deducción por el contribuyente era la reinversión en la nave indicada y, en consecuencia, el resto de los aspectos eran correctos.

No obstante, ¿hubiera sido posible que la Administración en el desarrollo de estas actuaciones no hubiera podido disponer de toda la información necesaria para analizar el resto de las circunstancias, o que necesitara mayores facultades para abarcar esta comprobación? Efectivamente esto puede acontecer, y de ello era consciente

el legislador al redactar la LGT, estableciendo, en primer lugar, la obligación de la Administración de hacer constar en la resolución que finaliza el procedimiento de las actuaciones concretas desarrolladas, y en segundo lugar creando una salvaguarda administrativa que limita los efectos preclusivos de esta comprobación al señalar en el artículo 140.1 que «salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución», y finalmente, si la Administración entiende que no puede afrontar la comprobación con las facultades que se le otorgan para este procedimiento, contempla la posibilidad de finalizar la comprobación limitada mediante inicio de un procedimiento inspector [art. 139 c) LGT].

- **En segundo lugar**, y admitiendo que el alcance de las actuaciones inspectoras objeto de recurso era coincidente con el de las actuaciones de comprobación limitada realizadas, es decir, «la deducción por reinversión de los beneficios extraordinarios», la única circunstancia que validaría esta nueva comprobación y la liquidación de ella derivada es que la regularización practicada tengan su origen en el descubrimiento de «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas» en las comprobaciones limitadas desarrolladas previamente (art. 140.1 LGT).

Es decir, se requiere:

- Haber realizado **actuaciones distintas**, y que a consecuencia de ellas
- hayan surgido **nuevos hechos o circunstancias** que alteren el escenario sobre el que se pronunció la liquidación provisional inicialmente practicada.

Respecto a cómo valorar la concurrencia de estos dos requisitos, la STS efectúa una aproximación, si bien, no concluyente.

En primer lugar, la STS no entra a valorar qué debemos entender por «**hechos o circunstancias novedosas**» lo que debe ser interpretado como que asume la argumentación de la AN. Remitiéndonos a ella razona con la siguiente argumentación «Teniendo en cuenta el hecho de que la totalidad de los datos, ... estaban ya a disposición de la Administración tributaria, parece que no concurren "nuevos hechos o circunstancias" que se aprecien "ex novo" en unas actuaciones limitadas... pues dicho concepto no ha sufrido alteración en la situación declarada por el sujeto pasivo, no puede hablarse de novedad, que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior».

En esta misma línea se manifiesta la AN en sentencias posteriores, como es el caso de la SAN de fecha 24 de octubre de 2013 [rec. núm. 274/2010 (NFJ052646)], al señalar que «... esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo que se trate el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT, ...». Es decir, debemos

estar ante nuevos hechos, o circunstancias novedosas, lo que excluye que la nueva liquidación se fundamente en los mismos hechos que ya estaban a disposición de la Administración (hayan sido o no analizados por esta) cuando dictó la liquidación procedente, limitándose a realizar una nueva interpretación o apreciación de la realidad subyacente.

Es ilustrativa y aplicable a estos efectos la reciente STS de 12 de noviembre de 2014 [rec. núm. 1881/2012 (NFJ056750)], que al analizar si hay vulneración del principio de los actos propios en virtud de previas actuaciones inspectoras de alcance parcial, considera que no hay tal vulneración en la medida en que en la segunda comprobación se tuvieron en cuenta datos que no podían llegar a conocerse en la primera comprobación y que se antojaban esenciales y determinantes para la correcta calificación de la operación.

En segundo lugar, como hemos dicho, los hechos nuevos deben proceder de «**actuaciones distintas**». La STS, muy en línea con la argumentación de la AN, considera que este concepto «solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada».

Siguiendo este razonamiento, si nos atenemos al ámbito de la comprobación limitada, el concepto de «**actuaciones**» se puede inferir de la redacción del artículo 136.2 de la LGT cuando señala que la «... Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes **actuaciones**...» limitando estas a las descritas en este apartado (Examen de los datos consignados en las declaraciones y de los justificantes presentados; examen de los datos en poder de la Administración; examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa, con excepción de la contabilidad; requerimientos a terceros).

Ahora bien, la literalidad del precepto (art. 140.1) al hablar de «actuaciones distintas de las realizadas...» da a entender que los efectos preclusivos se predicen de las «actuaciones realizadas» y no de las actuaciones que potencialmente se podrían realizar, interpretación que justificaría la exigencia de hacer constar en la resolución expresa que ponga fin al procedimiento [art. 139.2 b) LGT] las «**actuaciones concretas realizadas**».

Siguiendo esta línea argumental, se podría llegar a la conclusión de que sería factible valorar como «**actuaciones distintas**»:

- Cualquier actuación de las descritas en el citado artículo 136.2, distinta de las efectivamente realizadas.
- O actuaciones vetadas a la comprobación limitada y, sin embargo, habilitadas para su desarrollo en un procedimiento inspector, por ejemplo, el análisis de la contabilidad o el requerimiento a terceros de movimientos financieros.

De ser válida la *ratio decidendi* anterior, ¿se reputarían como actuaciones distintas el efectuar requerimientos a terceros o al propio contribuyente no efectuado en la comprobación inicial? Si nos ajustamos a una interpretación literal de la norma, habría que considerar estas como novedosas.

Ahora bien, esta interpretación no es la que parece que están contemplando los órganos revisores tales como TEAC, la AN o el propio TS. Y para llegar a esta conclusión, nos apoyamos en algunos razonamientos como los siguientes:

- «Este concepto, el de las actuaciones distintas», solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración...» (Fundamento Tercero STS).
- «... haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al mas alto nivel (art. 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v. gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur solo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos». (Fundamento Tercero STS).
- En un caso bastante similar al que nos ocupa, señala la AN que en esos posibles hechos *ex novo* descubiertos, en ningún caso pueden tener su origen en «... los que descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad...» [Fundamento Cuarto, último párrafo, SAN de 24 de octubre de 2013, rec. núm. 274/2010 (NFJ052646)].
- El propio TEAC ha aplicado esta línea interpretativa en varias resoluciones, así en la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2010 [rec. núm. 3979/2009 (NFJ040369)] señala «... y la Inspección no ha descubierto nuevos elementos de hecho o circunstancias que fueran desconocidos por la Oficina Gestora pues esta dispuso de todos los datos relativos a las ventas generadoras del beneficio extraordinario y a las compras que materializaron la reinversión. Desde luego el acuerdo de liquidación no especifica hecho alguno nuevo descubierto que justifique la regularización practicada. Lo único nuevo fue el procedimiento llevado a cabo de valoración de las acciones de Y, SA y Z, SA transmitidas entre partes vinculadas, lo que no puede calificarse de hecho nuevo descubierto al objeto de llevar a cabo la nueva regularización, siendo notorio que, comprobada ya de conformidad la deducción por el aparato de gestión tributaria, resultaba improcedente el recurso a dicho procedimiento de valoración de operaciones entre partes vinculadas».

De la lectura de estos párrafos, solo cabe concluir que la interpretación que se está dando a la expresión «**actuaciones distintas**», se aleja de la literalidad de la norma, entendiendo que estos hechos novedosos solo pueden proceder de actuaciones que **no se hubieran podido realizar en la comprobación limitada inicial**, ya sea porque no se contaba con las facultades necesarias para

su conocimiento en el procedimiento inicial (por ejemplo, el análisis de la contabilidad, requerimientos de movimientos financieros, etc.), o porque se trata de hechos acontecidos con posterioridad y en consecuencia de imposible conocimiento en ese momento, o porque se trata de datos que en su momento no aportó el contribuyente y de imposible conocimiento para la Administración.

En cualquier caso, no hay que olvidar que corresponde a la Administración la carga de probar que efectivamente se han realizado estas «actuaciones distintas», de las que han resultado hechos y circunstancias novedosas que justifican la práctica de una nueva liquidación, ya sea esta provisional o definitiva, para lo cual resulta fundamental que, conforme hemos visto en el artículo 139.2 de la LGT, la resolución que finalice el procedimiento de comprobación limitada describa las actuaciones efectivamente realizadas [entre otras, TEAC de 30 de junio de 2010, RG 3979/2009 (NFJ040369), TEAC de 16 de abril de 2009, RG 890/2008 (NFJ033600)].

De confirmarse esta doctrina y los efectos que de ella se derivan, la Administración tributaria deberá actuar con mayor rigurosidad a la hora de elegir el procedimiento tributario más apropiado para comprobar la correcta tributación derivada de un hecho imponible, a la vista de la naturaleza del mismo y de las facultades que puede desplegar en cada procedimiento.

LA CONSOLIDACIÓN DEL DOBLE TIRO: ANULADA UNA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA POR RAZONES DE FONDO O SUSTANTIVAS CABE LIQUIDAR DE NUEVO SI LA OBLIGACIÓN NO HA PRESCRITO

Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) objeto de este comentario plantea la tensión entre los principios de justicia tributaria y eficacia administrativa frente a los de seguridad jurídica y tutela judicial, prevaleciendo los primeros en la doctrina conocida como «doble tiro» frente al «tiro único» preconizado por algunos tribunales y parte de la doctrina. Sin embargo, la discrepancia de tres magistrados pone de manifiesto que tal vez esa doctrina camine hacia la no interrupción de la prescripción cuando la liquidación se anule por razones de fondo o, incluso, de forma.

1. SUPUESTO DE HECHO

Por acuerdo de 27 de septiembre de 2004, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña liquidó, a Alcohólera Catalana, SA, el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (757.474,82 €) y el consiguiente impuesto sobre el valor añadido (IVA) (120.310,95 €) de los ejercicios 1999 a 2001.

Interpuesta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña (número 08/9079/04), se anularon dichas liquidaciones por Resolución de 30 de marzo de 2009, porque los tributos fueron liquidados contemplando un único periodo plurianual (los años 1999, 2000 y 2001), cuando, de acuerdo con la normativa reguladora de ambos impuestos, debieron serlo por meses o trimestres. Por ello, reconoció el derecho de la compañía reclamante a la devolución de las cantidades que resultasen indebidamente ingresadas, así como al cobro de los correspondientes intereses.

El Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) interpuso recurso de alzada, argumentando que el defecto que determinó la anulación era de alcance formal, por lo que el pronunciamiento procedente era el de retroacción de actuaciones para subsanarlo.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 22 de marzo de 2011 (NFJ042546), concluyó que el defecto que determinó la anulación era de «naturaleza material» al derivar «de la aplicación incorrecta de la normativa liquidadora del tributo» (FJ 5.º), lo que no impedía la práctica de nueva liquidación (FJ 7.º).

Este criterio fue ratificado por la Sentencia de 8 de octubre de 2012 (NFJ055818), de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), aduciendo que «la anulación de las liquidaciones por el defecto apreciado [...] no impide [...] la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y periodos afectados, con dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria y la que impone el principio que prohíbe la *reformatio in peius*».

Alcoholera Catalana, SA recurrió en casación para la unificación de doctrina frente al anterior pronunciamiento, considerando que infringe el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003 –que prescribe la retroacción por defectos formales estimados en la resolución económico-administrativa–, conculca los principios de seguridad jurídica y de igualdad (arts. 9.3 y 14 de la Constitución) y desconoce el derecho a obtener la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución), contradiciendo al propio tiempo la doctrina sentada en diversas Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) [Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (NFJ041028), y Cataluña de 27 de noviembre de 2008 (NFJ044425) y 13 de enero de 2011 (NFJ057123)] y de la AN [25 de septiembre de 2008 (NFJ030275)].

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La cuestión planteada en este recurso de casación para la unificación de doctrina es la de si, anulada una liquidación tributaria por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración puede liquidar de nuevo.

La Sala de instancia, en la sentencia impugnada, da una respuesta positiva, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y que, con el nuevo acto, no se incurra en reforma peyorativa.

En contra de una nueva liquidación cita el recurrente las SSTSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2008 (NFJ044425) y 13 de enero de 2011 (NFJ057123). En ambas se había anulado una liquidación del IVA por estar referida al año natural en lugar de a los periodos impositivos trimestrales propios de dicho tributo. Los fallos consideran dicho defecto sustantivo, por lo que no procede la retroacción de actuaciones prevista para los casos en que la anulación sea consecuencia de defectos formales, pero tampoco es posible aprobar nuevas liquidaciones sustitutivas de la anulada.

Menciona igualmente la SAN de 25 de septiembre de 2008 (NFJ030275), que enjuicia la anulación de una liquidación del impuesto sobre sociedades por haberse equivocado la Inspección en la determinación del momento del devengo de un ingreso derivado de una relación contractual, y la posterior retroacción de actuaciones para determinar el importe de los ingresos devengados. La sentencia concluye que no se pueden reponer las actuaciones «con la finalidad de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar otra nueva liquidación» por constituir una vulneración «del principio de seguridad jurídica».

El recurrente se refiere también a la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (NFJ041028), pero en este caso se justifica la retroacción de actuaciones por tratarse de un defecto formal: haberse entendido las actuaciones inspectoras con una persona carente de la debida representación del contribuyente.

El TS se plantea un doble interrogante: ¿cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas o de fondo? Y, en el caso de que la respuesta sea negativa, ¿la imposibilidad de dar marcha atrás en el procedimiento significa que la Administración tributaria no puede ya dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada?

La respuesta a la primera pregunta es negativa: nuestro sistema jurídico-tributario no contempla la retroacción de actuaciones para los casos en que se anula un acto por razones materiales. El artículo 239.3 de la LGT dispone que la resolución que adopten los órganos de revisión económico-administrativa puede ser estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad. Cabe que la resolución estimatoria anule total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (art. 239.3, primer párrafo, de la LGT). La eventual retroacción de actuaciones tiene como objeto subsanar defectos o vicios formales para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante (arts. 239.3, segundo párrafo, de la LGT, y 66.4 del RD 520/2005). También puede servir para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación [SSTS de 24 de mayo de 2010 (NFJ039264) y de 21 de junio de 2010 (NFJ039265), entre otras muchas]. Por el contrario, «si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique» (FJ 3.º).

En cuanto al segundo interrogante, sostiene la sentencia que el recurrente «confunde la imposibilidad de que se vuelva hacia atrás en el procedimiento para recorrerlo de nuevo con la prohibición de que, anulado un acto administrativo de liquidación tributaria, no pueda ser sustituido por otro» (FJ 4.º). La no retroacción de actuaciones no impide a la Administración aprobar otra liquidación [STS de 14 de junio de 2012 (NFJ048091)], pudiendo esta dictar un nuevo acto ajustado a derecho sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, mientras su potestad esté viva. En consecuencia, «una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho».

Añade el Tribunal entre paréntesis que la solución es distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, como se subrayó en las Sentencias de 22 de marzo de 2010 (NFJ038352), 26 de marzo de 2012 (NFJ046790), 7 de abril de 2014 y 11 de abril de 2014 [casación para la unificación de doctrina 164/13, FJ 6.º (NFJ054256)].

Según la sentencia, la Administración no está obligada a acertar siempre, y *si no se permitiera la liquidación posterior se contravendrían el principio de eficacia administrativa y la justicia del sistema tributario (arts. 103.1 y 31.1 CE, respectivamente)*. La seguridad jurídica no impide el posterior ejercicio de la potestad liquidatoria tras la anulación del acto en el que se manifiesta, si bien debe salvaguardarse mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. *La Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, con plenas garantías de defensa del contribuyente, debe ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido (FJ 4.º)*.

Con ello no quiebra el derecho a obtener la tutela judicial efectiva, pues el pronunciamiento judicial que anuló el acto por razones de fondo «se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho», pero no queda sin contenido tras el nuevo acto, dictado en el ejercicio legítimo de su potestad. Por la misma razón, tampoco padece el principio de irrevocabilidad de las resoluciones económico-administrativas ni el principio de cosa juzgada.

Apostilla que «no obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error». Citando la Sentencia de 26 de marzo de 2012 (NFJ046790), añade que «en esas situaciones, la negativa a practicar una tercera liquidación deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas» en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), y del «principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario» (art. 3.2 de la LGT) —dicha sentencia afirmó que «la «santidad de la cosa juzgada» impide dictar una tercera liquidación [STS de 7 de octubre de 2000 (NFJ009526)]»—. Es corolario de la proscripción del abuso de derecho que dimana del sometimiento de la Administración a la ley y al derecho (art. 103.1 de la CE) y pretende luchar contra la obstinación en el error «por atentar contra su deber de eficacia» (art. 103.1 de la CE), «desconociendo el principio de seguridad jurídica» (art. 9.3 de la CE) (FJ 4.º).

Concluye como doctrina, con la sentencia impugnada, que «la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito y siempre que no incurra en *reformatio in peius*» (FJ 4.º *in fine*).

La sentencia cuenta con dos votos particulares y la discrepancia de tres magistrados.

El magistrado Frías Ponce, en un voto al que se adhiere Martínez Micó, discrepa en cuanto el fallo reconoce eficacia interruptiva de la prescripción al acto anulado, lo que implica que la Administración siempre tiene plazo para volver a liquidar al interrumpirse con la reclamación o recurso, premiando al responsable del vicio [en contra de la interrupción se remite a la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), que luego se mencionará, aunque utiliza otro argumento]. Añade que procede institucionalizar la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano a que se traten sus asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable, conforme al artículo 41.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE).

Para el magistrado Garzón Herrero el problema está en dilucidar cuándo han prescrito los actos liquidatorios, dependiendo de si la obligación cambia en sus elementos esenciales o acci-

dentales. El mero cambio de los elementos accidentales de la obligación inicialmente liquidada hace que la interrupción de la prescripción operada sobre la obligación inicial deba seguir produciendo efecto en la obligación modificada. Por el contrario, cuando el cambio se produce en elementos esenciales, identificativos, de la obligación inicial, la interrupción de la prescripción efectuada sobre la prescripción de la obligación inicial no puede operar sobre la obligación modificada. En este caso, al alterarse el elemento temporal del hecho imponible del IVA, se modifica esencialmente la obligación tributaria. En tal caso, «no produce interrupción de la prescripción la obligación inicial liquidada en la segunda liquidación que contiene un elemento temporal esencial y distinto de la inicial». En consecuencia, en este supuesto la liquidación anual, no interrumpió la prescripción sobre la segunda liquidación que es trimestral, por lo que ha de declararse prescrita.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Esta sentencia resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina declarando que la Administración puede dictar una nueva liquidación cuando ha sido anulada la anterior por razones de fondo o materiales. Únicamente se impide en los siguientes casos:

- Si ha prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria (por nulidad de pleno derecho del acto anulado privándolo de eficacia interruptiva).
- En el ámbito sancionador, por chocar frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental.
- Si se trata de la tercera liquidación. No obstante, si se incurre en el mismo error fijado en la sentencia, se impediría una segunda liquidación (sería un acto dictado en contra de lo ejecutoriado y nulo de pleno derecho por afectar a la cosa juzgada). Aunque la sentencia parece impedir también una tercera oportunidad cuando la liquidación incurre de nuevo en el mismo error, lo procedente es declararla nula, como señaló la STS de 26 de marzo de 2012 (NFJ046790) («En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción, FJ 3.º»).
- Si se produce la *reformatio in peius* [el importe deberá ser inferior o igual al de la liquidación anulada, véase Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (NFJ040839)].
- También, obviamente, por declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, según señaló la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299).

De otro lado, si la anulación es por motivos formales se ordenará la retroacción de actuaciones, conforme al artículo 239.3 de la LGT (por ejemplo, omisión del trámite de audiencia que provoque indefensión).

El TS ya había acogido esta doctrina en la Sentencia de 26 de marzo de 2012 (NFJ046790), señalando que si bien no cabe la retroacción de actuaciones cuando el acto es anulado en la vía económico-administrativa por razones de fondo, ello no significa «que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo», con base en «el principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica».

Posteriormente, la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299) en interés de ley extendió esta doctrina a la anulación de la liquidación en vía contencioso-administrativa, señalando que la estimación del recurso judicial por razones de fondo, «siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo» (FJ 5.º). Se funda para ello en la normativa administrativa y tributaria. De un lado, los artículos 66 y 67 de la Ley 30/1992 consagran los principios de conservación de actuaciones y de convalidación de los actos anulables para la subsanación de los vicios. De otro, el artículo 26.5 de la LGT prevé que cuando sea preciso practicar una nueva liquidación por haber sido anulada otra por resolución administrativa o judicial, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación. Y el artículo 70 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa de 2005 dispone que la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con los artículos 66 y 67 del mismo en lo que no se oponga a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA): conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación por razón de fondo, retroacción de las actuaciones por vicio de forma y anulación de los actos posteriores con causa en el anulado, así como devolución de los intereses y garantías o cantidades indebidamente ingresadas en caso de estimación total del recurso o la reclamación. Ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva (FJ 5.º). La sentencia cuenta con tres votos particulares de Frías Ponce (partidario de la no interrupción de la prescripción de los actos anulables), Martínez Micó (en el sentido de negar la retroacción si no ha sido solicitada en vía judicial, por el principio dispositivo que rige en el proceso contencioso-administrativo, por lo que debería haberse limitado a anular la liquidación, postura que compartimos) y Garzón Herrero (contrario a la admisión del recurso por exceso procesal y a la interrupción de la prescripción si «se trata de actos con distinto contenido, alcance y elementos»).

Tras esta resolución, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de junio de 2013 [núm. 776/2013 (NFJ052102)] entendió que en el ámbito sancionador no procedía esta doctrina por vulnerar el principio *non bis in idem* si el defecto es de fondo y la tutela judicial efectiva en caso de defectos de procedimiento, como era en este caso al obviarse la tramitación separada del procedimiento sancionador: «No creemos que pueda calificarse de razonable una interpretación de las normas de ejecución de la sentencia que prima los defectos en la actuación de la Administración. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional (TC), por ejemplo, al abordar el tema del silencio administrativo y el plazo de interposición del recurso judicial [SSTC 6/1986 y 14/2006 (NCJ041126)] o el de las notificaciones defectuosas del acto impugnado (SSTC 25/1982 y 179/2003 (NCJ042086)]. Este resultado

del proceso judicial aboca, no ya a una desproporcionada limitación del derecho a la tutela judicial efectiva, sino al vaciamiento práctico de su contenido, teniendo en cuenta además el efecto disuasorio que sobre el obligado tributario ejerce la posibilidad de que la Administración tributaria mantenga indefinidamente el conflicto jurídico pese a haber sido vencida en un primer proceso judicial».

De entre los pronunciamientos contradictorios citados por el recurrente queremos destacar la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (NFJ041028). Esta resolución nos pone sobre la pista de tres de los problemas fundamentales que plantea la revisión de actos anulados por sentencia judicial, si bien en este caso obedecía a una cuestión formal como es la falta de representación. De un lado, afirma que la viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo (especialmente en los casos de defecto de forma o de procedimiento), es apoyada por el legislador en la vía administrativa –procedimiento y revisión–, que es donde debería utilizarse esa amplitud de facultades sanatorias, pero no en el procedimiento jurisdiccional que concluye con una sentencia judicial. Así, la LJCA de 1998 no lo contempla, previéndose en los artículos 68 y siguientes de dicha ley que la sentencia solo puede tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado; en tanto que en los artículos 103 y siguientes del mismo cuerpo legal –reguladores de la ejecución de sentencias– nada se dice sobre la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Por el contrario, «las sentencias judiciales de lo que están dotadas es del más que conocido principio de cosa juzgada» (FJ 3.º). De otro, el fundamental derecho a la tutela judicial efectiva, para su plena efectividad requiere «que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos» [STC 207/2003 (NSJ014343)], e «impide que órganos administrativos o judiciales desconozcan o contradigan las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza» [derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes, STC 204/2003 (NCJ042300)]. Por último, frente al principio de seguridad jurídica, plantea el «riesgo de latencia *sine die* del conflicto, dejando en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia», en una suerte de *reformatio in peius* que genera un daño a quien lleva la razón, enjuiciándose en el caso de autos el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1993, 17 años antes del pronunciamiento (FJ 4.º). Y concluye que «no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación» (FJ 5.º).

En suma, la subsanación de los vicios del acto administrativo está pensada para la vía administrativa pero no para la vía judicial, donde las sentencias judiciales están dotadas del principio de cosa juzgada. El derecho a la tutela judicial efectiva implica la intangibilidad de la resolución judicial por lo que el órgano administrativo no puede desconocer la sentencia judicial firme, y el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. Y la seguridad jurídica padece por el excesivo alargamiento del proceso al someter al ciudadano a un segundo procedimiento en una suerte de *reformatio in peius*, quebrando, además, la confianza legítima y la prohibición de arbitrariedad.

Hay que decir que la sentencia objeto de este comentario se refiere expresamente a la vía económico-administrativa –«una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-adminis-

trativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo»—, si bien unos párrafos después afirma que no vulnera la tutela judicial efectiva «el pronunciamiento judicial (o económico-administrativo, en su caso) que anula una liquidación tributaria por razones de fondo» (FJ 4.º).

La sentencia justifica su fallo en cumplir con el mandato constitucional de los artículos 31.1 –deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo– y 103.1 de la Constitución –la Administración pública servirá con objetividad los intereses generales, bajo el principio de eficacia, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho–.

Frente a ello cabe significar que *la capacidad económica no se manifiesta en todos los obligados tributarios* (por ejemplo, en el responsable, Tejerizo). Es, también, *cuestionable que la eficacia administrativa se promueva permitiendo corregir errores sustanciales tras la anulación de las liquidaciones tributarias en sede judicial*, pues puede desembocar en una mayor incompetencia. Debe, en fin, plantearse si *el interés general es el interés recaudatorio –sobre todo en este periodo de crisis– o la salvaguarda de la ley y la seguridad jurídica*. Hay que recordar que uno de los argumentos de la Abogacía del Estado en la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299) a favor de una segunda liquidación, tras la anulación judicial de liquidaciones tributarias por defecto de forma [frente a la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010 (NFJ049302)], es que impedirlo supondría un importe medio anual de 125.460 millones de euros entre 2007 y 2008, en que se estimaron 1.068 recursos por defectos de forma, el 18,95 % según la AEAT. Llama la atención que se escogieran esos ejercicios, cuando las actas recurridas eran por los años 1992 y 1993 (así lo observó acertadamente Garzón Herrero en su voto particular a dicha sentencia, señalando que dichos datos debían «ser considerados como absolutamente irrelevantes»). En cuanto a la relevancia de la seguridad jurídica, baste mencionar que el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 30 de septiembre de 2014 al Anteproyecto de LGT advierte, como cuestión previa y general a dicha disposición «de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada».

Pero *junto al fin perseguido están los medios, y el artículo 103.1 prescribe que la Administración actúe «con objetividad» y «con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»* (LJCA, tutela judicial y seguridad jurídica). La objetividad en la actuación otorga relevancia al principio de proporcionalidad, que la Ley 30/1992 aplica en la ejecución de actos administrativos y determinación normativa y aplicación del régimen sancionador, y el artículo 3.2 de la LGT entiende como la adecuación entre medios y fines. En torno a este principio *la medida restrictiva de un derecho fundamental debe superar «el juicio de proporcionalidad»* a cuyo efecto es necesario constatar si se cumplen los tres requisitos o condiciones siguientes: (i) si la medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); (ii) si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito (juicio de necesidad); (iii) y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. Ciertamente se cumple el primer objetivo. La sentencia justifica la reiteración de la liquidación en el interés general, conforme al cual la Administración debe ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido, y para salvaguardar el principio de eficacia administrativa y la justicia del sistema tributario. Al reiterar la liquidación se procura un ingreso por la omisión de un tributo que beneficia al conjunto de ciudadanos, se permi-

te el ejercicio de la potestad administrativa y se cumple con el mandato del artículo 31.1 de la CE (esto último en caso de que la capacidad económica justifique la imposición, lo que no sucedería en el caso de los responsables o sucesores), lo que cabría equiparar al interés general. El segundo y el tercero, en cambio, no están tan claros. No es necesaria en cuanto que podría utilizarse una medida más moderada, como luego se verá. Y no es ponderada en cuanto que el interés general no puede justificar una merma tan importante de los principios de seguridad jurídica, tutela judicial, legalidad administrativa e igualdad de partes en el proceso. Tal vez el resultado del proceso judicial no vacíe de contenido la tutela judicial, como afirmó la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de junio de 2013 (NFJ052102), pero sí constituye una desproporcionada limitación de la misma.

De otro lado, *la sentencia sostiene que la Administración, en aras del interés general, debe ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido, pero lo cierto es que ya lo hizo, de forma incorrecta, y los tribunales lo ratificaron como un defecto sustancial*. Añade que «no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución». *Pero si el contribuyente se equivoca en la autoliquidación y los tribunales dan la razón a la Administración no tiene una segunda oportunidad, por lo que sí está en una situación de ventaja frente a aquel*. No se produce la igualdad de partes que debe presidir la relación Administración-administrado en sede judicial. La idea de igualdad de partes no puede desconocerse ni siquiera sobre la base de los intereses generales de la Hacienda Pública (VALDÉS COSTA, págs. 72 y ss., GARCÍA NOVOA, pág. 2.198). El sometimiento pleno a la ley y al Derecho recogido en el artículo 103.1 enlaza con lo previsto en el artículo 106.1 de la Constitución, cuando se atribuye a los tribunales el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa.

Afirma que no se vulnera la tutela judicial efectiva porque no se deja sin contenido el pronunciamiento judicial o económico-administrativo que anuló la liquidación tributaria (tal resolución «se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho»), *pero la reiteración de una liquidación anulada por defectos de fondo equivale a suprimir los efectos de dicho pronunciamiento*.

La sentencia contiene cuatro aspectos que pueden limitar su efecto negativo para el contribuyente:

- Se impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), por la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución [STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299)].
- La facultad de la Administración no es absoluta, pues está sujeta al límite de la prescripción, considerando que no la interrumpen los actos nulos de pleno derecho, pero sí los actos anulables por razones formales o de fondo. Llama la atención que no se aplique correctamente esta doctrina, como hacen los votos particulares, privando de efecto interruptivo a la liquidación anulada.

- Frente al artículo 26.5 de la LGT, que computa el interés de demora «hasta el momento que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución», el tribunal entiende que la Administración ha de tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada. Pese a contravenir la LGT, es lo más correcto pues el obligado tributario no es responsable del error de la liquidación inicial que ha motivado una segunda liquidación con un considerable retraso. *Ello se aplicará en los supuestos de nulidad de pleno derecho de la liquidación, retroacción por defectos formales y anulación por razones de fondo. En cambio, en caso de anulación parcial sí opera el artículo 26.5 de la LGT*, como observa FALCÓN Y TELLÀ. Ello conforme al principio jurídico sentado por el TS (SS de 27 de febrero y 20 de marzo de 1990) de que «la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón».
- En materia sancionadora, pues señala el tribunal en tal caso chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, citando las Sentencias de 22 de marzo de 2010 (NFJ038352), 26 de marzo de 2012 (NFJ046790), 7 de abril de 2014 y 11 de abril de 2014 (NFJ054256). No se mencionó, en cambio, esta circunstancia en el recurso de casación en interés de ley resuelto el 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), pese a tratarse de un acuerdo de imposición de sanciones.

El principal problema que plantea esta doctrina está en el excesivo tiempo del proceso y en la prescripción.

En cuanto a lo dilatado del plazo, la obligatoriedad de la vía económico-administrativa genera una dilación exagerada en un solo proceso e inasumible en dos procedimientos judiciales. La anterior Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299) enjuiciaba unas liquidaciones del impuesto sobre sociedades de 1992 y 1993, el acta inicial era de febrero de 1997, se anuló primero por STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de junio de 2003 y luego por otra del mismo Tribunal el 27 de octubre de 2010 (NFJ049302). La STSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de diciembre de 2012, anterior a la publicación de la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), reitera la doctrina del tiro único y apela al concepto de tutela judicial tempestiva, recogido en el artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), ya que se trata de un litigio cuya resolución judicial se produce once años después del inicio del procedimiento administrativo, argumentos que refuerzan la declaración de nulidad postulada. El artículo 6.1 del CEDH señala que «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley...» (véase Serrano Contreras c. España, Sentencia de 20 de marzo de 2012, en que se consideró vulnerado dicho precepto por una duración de más de once años). La única vía posible que queda abierta y que podría ser planteada por los tribunales es la cuestión de inconstitucionalidad basada en la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, aunque también cabe la posibilidad de acudir al TC, en recurso de amparo, o al Tribunal Europeo de Derechos Humanos. El magistrado Frías Ponce se refiere a la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano a que se traten sus

asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable, conforme al artículo 41.1 de la CDFUE. Convenimos en que tanto el artículo 6.1 del CEDH como los artículos 41.1 y 47 de la CDFUE –que desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa tiene el mismo valor jurídico que los Tratados constitutivos–, son dos referentes que se pueden invocar si por causa de dilaciones imputables al Estado se excede el plazo razonable previsto en ambas normas.

Sobre la prescripción, la anulación de la liquidación por defectos de fondo debería conllevar la supresión de uno de sus efectos jurídicos fundamentales, como es su interrupción, según se desprende de los votos particulares. Ello debiera suponer, en palabras del magistrado Garzón Herrero, la prescripción de la nueva obligación surgida de la segunda liquidación al no haberse interrumpido la prescripción como consecuencia de la primera. Aprecia que sí se produce la interrupción en los actos anulables por razones procedimentales, pero cuando el cambio se produce en elementos esenciales de la obligación inicial, dado que la segunda liquidación genera una obligación que ha sido esencialmente modificada, no interrumpe el plazo de prescripción de la primera. El magistrado Frías Ponce se remite a su voto a la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299). En esta y otras anteriores sostiene que ni la Ley 30/1992 ni la LGT se pronuncian sobre la virtualidad interruptiva o no de la prescripción de actos administrativos declarados nulos o simplemente anulados. Ante el silencio normativo colige que el acto anulable solo mantiene su eficacia si el particular afectado no reacciona frente al mismo en tiempo y forma, deviniendo firme e inatacable. Pero si se impugna y el recurso es estimado, es razonable pensar que el acto anulatorio priva de todo efecto al acto anulado, perdiendo también su virtualidad interruptiva de la prescripción. Concluye que «la distinción entre nulidad radical y anulabilidad no es determinante... pues en ambos casos estamos ante actos inválidos, que no pueden producir efecto alguno». Además «en el ámbito de la recaudación de cuotas de la Seguridad Social, ha proclamado todo lo contrario a lo que se sostiene en la esfera tributaria. Así las Sentencias de 3 de julio de 2000 y 29 de septiembre de 2004, que declaran que solo los actos válidos producen los efectos que la ley prevé para ellos, como es la interrupción de la prescripción». FALCÓN Y TELLÁ comparte este criterio y añade que ello no impide que la Administración rectifique por sí misma y dicte una nueva liquidación que no sea más gravosa para el particular, incentivando que la Administración corrija de inmediato cualquier defecto detectado. Esta es la orientación del voto particular del magistrado Garzón Herrero a la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), cuando afirmó que si se denuncia que en un acto de la Administración concurre un vicio «la Administración está obligada (si al final el vicio denunciado concurrió) a rectificarlo de modo inmediato y sin esperar a que se produzca la sentencia que así lo declare».

La solución vendría de la agilidad de la Administración, cuando se interponga un recurso, reiterando la liquidación mediante retroacción de actuaciones si hubo un defecto formal o iniciando un nuevo procedimiento si el vicio fue de fondo, sin esperar al pronunciamiento judicial. Si se espera al pronunciamiento judicial ya habrá transcurrido sobradamente el plazo prescriptorio –en la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299) el acta era de febrero de 1997 y la STSJ de la Comunidad Valenciana de junio de 2003–, y lo mismo puede suceder si se demora hasta la resolución del TEAR, pues en el caso que se comenta el acta es de septiembre de 2004 y la resolución anulatoria del TEAR de marzo de 2009. Es obvio que hay que dotar de más recursos a los tribunales para agilizar las resoluciones, pero conforme al principio de proporcionalidad y como

solución para conjugar la justicia material y la eficacia administrativa con los principios de seguridad jurídica y tutela judicial, consideramos que no se debe considerar interrumpida la prescripción cuando haya defectos de fondo [por la falta de vigencia de la norma que sirvió de cobertura a la liquidación, por aplicación de un periodo de liquidación diferente al legalmente establecido, por falta de motivación —véase el voto particular de Frías Ponce a las SSTs de 24 de mayo de 2010 (NFJ039264) y 21 de junio de 2010 (NFJ039265)—, etc.]. Ciertamente será difícil en ocasiones diferenciar los defectos formales de los sustanciales pero ello permitiría utilizar una medida más ponderada en la evaluación de los intereses en conflicto, y más equilibrada en la protección de la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva, de un lado, y la eficacia administrativa y la justicia del sistema tributario de otro, salvaguardando el interés general.

Bibliografía

BOSCH CHOLBI, J. L. [2013]: «Una decisión trascendental del Tribunal Supremo: la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 sobre la retroacción de actuaciones por la Administración tributaria», *Tribunal Fiscal*, n.º 265.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. [2015]: «¿Cabría atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos en favor de esta tesis», *Tribunal Fiscal*, n.º 276.

CALVO VÉRGEZ, J. [2015]: «La determinación del *dies a ad quem* y del *dies a quo* del plazo de devengo de intereses de demora en aquellos casos de liquidaciones giradas tras la anulación de otra previa», *RCyT. CEF*, n.º 382.

FALCÓN Y TELLA, R. [2013]: «La posibilidad de que la Administración dicte una nueva liquidación en sustitución de la anulada: STS de 19 noviembre de 2012», *QF*, n.º 6.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. [2013]: «La retroacción de las actuaciones administrativas: comentario a la STS de 19 de noviembre de 2012», *QF*, n.º 8.

GARCÍA NOVOA, C. [2014]: «Problemática de la ejecución de resoluciones sobre la retroacción de actuaciones, el tiro único y las segundas oportunidades para liquidar», en ADAME MARTÍNEZ y RAMOS PRIETO (coord.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, IEF.

MARTÍN QUERALT, J. [2014]: «El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones», *Tribunal Fiscal*, n.º 271.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2007]: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Thomson-Aranzadi y AEDAF.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2012]: «Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente», *Tribunal Fiscal*, n.º 261.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2015 (CASO PRÁCTICO)

Antonio Cancha Huerta

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El pasado 28 de noviembre de 2014 se aprobó una nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades –Ley 27/2014– de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015. A continuación vamos a realizar la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general del impuesto y cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, en la que incorporamos diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el ejercicio 2015, al objeto de que vayamos teniendo una primera aproximación, a nivel práctico, con la nueva regulación del impuesto.

Palabras claves: Ley 27/2014, Impuesto sobre Sociedades, caso práctico, ejercicio 2015 y régimen general.

ENUNCIADO

La sociedad ATM, SA, residente en España y dedicada a la fabricación, reparación y venta de electrodomésticos desde el ejercicio 1995, ha obtenido en el año 2015 un resultado contable antes de impuestos, determinado de acuerdo con las normas del PGC, de 15.000.000 de euros. La sociedad tiene la condición de gran empresa. El último año que la sociedad tuvo la consideración de empresa de reducida dimensión fue el ejercicio 2010. La cifra neta de negocios en el ejercicio 2014 y 2015 fue de 12.000.000 y 13.000.000 de euros respectivamente. El periodo impositivo de la entidad y su ejercicio contable coincide con el año natural.

Se dispone de la siguiente información de las actividades realizadas durante el ejercicio con posible trascendencia fiscal:

1. La sociedad ATM, SA adquirió por un importe de 10.000 euros un elemento nuevo de inmovilizado material al inicio del ejercicio 2013, que se estaba amortizando al coeficiente lineal del 10% coincidente con el coeficiente máximo de tablas según Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) 4/2004. La nueva tabla de amortización establecida en la LIS 27/2014 determina para el mencionado elemento patrimonial un nuevo coeficiente lineal máximo del 12% y un periodo máximo de 18 años. Ante esta situación y manteniendo el sistema de amortización lineal en aras de determinar el mayor gasto fiscal deducible, la sociedad se plantea optar por una de las siguientes opciones: a) mantener la vida útil de 10 años de utilización del elemento; b) adoptar la nueva vida útil del elemento que resulta del nuevo coeficiente lineal máximo.
2. En el ejercicio 2015 el importe de los elementos de inmovilizado material nuevos adquiridos y puestos a disposición el 31 de diciembre de 2015 por la sociedad ATM, SA con valor unitario inferior a 300 euros asciende a 15.000 euros; los citados elementos tienen la consideración de Mobiliario con Coeficiente Lineal Máximo del 10% y 20 años de periodo máximo.
3. La sociedad ATM, SA constituyó en el ejercicio 2013 para el desarrollo de una actividad económica un establecimiento permanente en el extranjero, siendo el valor contable del patrimonio neto del mismo de 50.000 euros. La renta generada por el establecimiento permanente es negativa en los ejercicios 2013 y 2014 por importe de 1.000 y 2.000 euros respectivamente.

Dada la evolución de la actividad el 1 de enero de 2015 se decide transmitir el establecimiento permanente por el importe de su valor contable 47.000 euros que resulta de reducir el patrimonio del establecimiento en el importe de las pérdidas acumuladas. La entidad adquirente es la sociedad RCDE, SA, residente en territorio español, la cual conjuntamente con la sociedad ATM, SA, forma parte del mismo grupo según lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio.

4. En el artículo 15 de los estatutos de la sociedad ATM, SA se establece que «el cargo de administrador tiene carácter gratuito», no obstante el administrador y la sociedad

han formalizado un contrato laboral para el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la misma, por un importe íntegro anual de 300.000 euros distribuidos en 14 mensualidades e incorporada en la contabilidad de la sociedad en la cuenta 640 «retribución al personal de la empresa».

5. La sociedad ATM, SA es titular desde el ejercicio 2012 del 5% de participación en el capital de la sociedad residente no cotizada en bolsa BFC, SA, siendo su precio de adquisición de 3.000 euros. En el citado ejercicio, la participación se depreció en un importe de 2.000 euros, lo que motivó la dotación de una pérdida por deterioro en la sociedad ATM, SA que fue fiscalmente deducible al cumplir los requisitos del antiguo artículo 12.3 del TRLIS. En el ejercicio 2015 se transmite dicha participación por importe de 3.200 euros sin que en los ejercicios anteriores existiera reparto de dividendos y recuperación de la pérdida de los fondos propios de la sociedad BFC, SA.
6. La sociedad ATM, SA concedió en el ejercicio 2013 a la sociedad VCF, SA un préstamo por importe de 100.000 euros. La sociedad VCF, SA, sociedad no vinculada, quiere refinanciar su deuda y plantea a la sociedad ATM, SA una ampliación de capital por compensación de créditos al no poder devolver el préstamo al carecer de activos y expectativas de obtención de ingresos. La sociedad ATM, SA en el ejercicio 2014 dotó una pérdida por deterioro de crédito por importe de 100.000 euros que tuvo la consideración de deducible fiscalmente.
7. La entidad ATM, SA durante el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2012 ha generado una base imponible negativa de 100.000 euros, con la particularidad de que en dicho periodo ha sido deducible fiscalmente un importe de 10.000 euros, derivado del deterioro de la participación que ostentaba en el capital de la sociedad residente SEV, SA. En el ejercicio 2015 revierte la totalidad del deterioro correspondiente a las citadas acciones.
8. La sociedad ATM, SA participa en el 90% del capital de la sociedad GRA, SA a la que transmite un elemento de activo circulante por importe de 30.000 euros, no obstante el valor de mercado de la mencionada operación es de 20.000 euros. La sociedad ATM, SA, para evitar contingencias fiscales, contabiliza la operación a valor de mercado realizando las anotaciones contables necesarias a partir del precio de transferencia de la operación. Asimismo las sociedades ATM, SA y GRA, SA llegan a un acuerdo por el cual ATM, SA restituye a la sociedad GRA, SA «un importe de 10.000 euros.
9. La evolución de los fondos propios de la sociedad ATM, SA en los ejercicios 2014 y 2015 es la siguiente:

Ejercicio	2014	2015
Capital	20.000.000	20.000.000
		.../...

Ejercicio	2014	2015
.../...		
Reserva legal	4.000.000	4.000.000
Reservas estatutarias	10.000.000	12.000.000
Reservas voluntarias	40.000.000	48.000.000
Resultado ejercicio 2014	10.000.000	–
Resultado ejercicio	–	6.000.000
Fondos propios	84.000.000	90.000.000

Los estatutos de esta entidad establecen que en aquellos ejercicios cuyos resultados excedan del 40 % del capital, el exceso se destina a dotar una reserva estatutaria, cuyo destino puede ser compensar pérdidas, ampliar capital o su distribución cuando se acuerde por el 75 % de los socios. Por tanto, dado que la reserva legal está totalmente dotada, del resultado del ejercicio 2014 debe destinarse un importe de 12.000.000 a la reserva estatutaria y el resto se destina a incrementar la reserva voluntaria. El obligado tributario decide dotar la reserva por capitalización por el importe máximo.

10. En el ejercicio 2013 la sociedad ATM, SA dotó una provisión para la cobertura de un complemento de pensiones para su personal de 100.000 euros. En el ejercicio 2015, la sociedad ha satisfecho con cargo a dicha provisión complementos de pensiones por importe de 20.000 euros.
11. La sociedad ATM, SA prestó un servicio de reparación de electrodomésticos a la sociedad resiente SEV, SA; el importe de la facturación es de 40.000 euros, no obstante la forma de cobro atiende a la siguiente fórmula: 20.000 euros en el momento de finalizar el servicio de reparación (según contrato 15 de septiembre de 2015) y el resto por partes iguales el 15 de septiembre de 2016 y 15 de septiembre de 2017, respectivamente.
12. La sociedad ATM, SA tiene gastos por amortización no deducidos en los periodos 2013 y 2014 por importe de 10.000 euros en cada uno de los periodos al ser de aplicación en los citados ejercicios el artículo 7 de la Ley 16/ 2012. La vida útil que resta del elemento es de cuatro años a partir del 1 de enero de 2015, por lo que opta por deducir esos importes de acuerdo con la vida útil de los mismos. Además, actualizó los elementos de su inmovilizado material al amparo del artículo 9 de la Ley 16/2012, siendo el incremento neto de valor de esos elementos de 20.000, correspondiendo una amortización de 4.000 en cada periodo sobre dicho incremento neto de valor.
13. La sociedad ATM, SA adquiere a mitad del ejercicio 2015 el 100% del capital de la entidad ALV, SA por importe de 10.000.000 de euros al ser la citada inversión la

máxima apuesta comercial a futuro de la sociedad. En relación con la citada operación la sociedad ATM, SA se endeuda en un 60 % del precio de adquisición. Por las condiciones del endeudamiento no se empieza a amortizar el préstamo hasta el ejercicio 2020, a partir del cual se amortiza a un ritmo del 20 % anual. El gasto financiero devengado en cada ejercicio por esa deuda asciende a 4.000.000 de euros, siendo el gasto financiero total de 6.000.000 de euros. El beneficio operativo de la sociedad ATM, SA es de 15.000.000 de euros y el de la entidad ALV, SA de 1.000.000 de euros. La sociedad ATM, SA tiene intención de absorber al inicio del ejercicio 2018 a la sociedad ALV, SA.

14. El 1 de octubre de 2014 la sociedad ATM, SA suscribió un contrato de trabajo por tiempo indefinido y jornada completa de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley «3/2012, de 6 de julio, de apoyo a los emprendedores». El nuevo trabajador que se incorpora a la plantilla estaba inscrito en el sistema de prestación por desempleo desde el 1 de marzo de 2014, tenía reconocido un periodo de paro de un año y le quedaban pendientes de cobrar 4.000 euros de prestación por desempleo. A 31 de diciembre de 2015 la plantilla de la sociedad ATM, SA era de 30 personas y durante los años 2014 y 2015 no ha experimentado más variaciones que la incorporación de este trabajador.
15. Las retenciones y los pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 50.000 y 100.000 euros, respectivamente.

Se pide:

Sabiendo que la entidad desea satisfacer el importe mínimo posible por el Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta las modificaciones legislativas incorporadas a partir del ejercicio 2015, practicar la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

SOLUCIÓN

1. CONSIDERACIONES PREVIAS A LA RESOLUCIÓN DEL SUPUESTO

La resolución del supuesto se realiza de acuerdo con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como lo establecido en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Al respecto la disposición transitoria primera con el título «Regularización de ajustes extracontables» establece:

«Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a periodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos en los que sea de aplicación esta ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el Impuesto sobre Sociedades».

Asimismo la disposición derogatoria.3 de la Ley 27/2014 establece:

«3. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, continuará vigente, en tanto no se oponga a lo previsto en esta ley, hasta la entrada en vigor de la norma reglamentaria que pueda dictarse en desarrollo de esta ley».

A la sociedad ATM, SA se le aplica el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, al no ser de aplicación el régimen de empresa de reducida dimensión establecido en el artículo 101 de la LIS con el título «Ámbito de aplicación. Cifra de negocios».

El citado artículo establece:

«1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.

(...)

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres 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 dos periodos impositivos anteriores a este último».

En el caso que nos ocupa y teniendo en cuenta lo anterior, la sociedad ATM, SA obtuvo una cifra neta de negocios de 12.000.000 de euros en el periodo impositivo anterior y no ha te-

nido la condición de empresa de reducida dimensión desde el ejercicio 2010; en consecuencia en el ejercicio 2015 a la sociedad no le es aplicable el régimen especial de reducida dimensión.

En consecuencia el artículo 29.1 de la LIS con el título «El tipo de gravamen» establece:

«1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25%».

No obstante lo anterior, es de aplicación la disposición transitoria trigésima cuarta i) con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015».

La citada disposición establece:

«Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, se aplicarán las siguientes especialidades:

i) El tipo general de gravamen establecido en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta ley será del 28%».

2. AJUSTES CONTABLES Y EXTRACONTABLES QUE SE DERIVAN DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

1.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 1) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 12 de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» establece:

«1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

(...))».

Adicionalmente la disposición transitoria decimotercera de la LIS con el título «Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar» establece:

«1. Los elementos patrimoniales para los que, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de esta ley, se amortizarán 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.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el periodo que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015».

En el caso que nos ocupa se produce un incremento del coeficiente lineal máximo. En este caso la vida útil que resulta de aplicar el nuevo coeficiente lineal máximo es inferior a la que procedía según el coeficiente anterior. Por tanto, las situaciones que puede plantear la sociedad son las siguientes:

- a) Mantenimiento por el contribuyente de la vida útil anterior, es decir, que mantenga el mismo coeficiente lineal de amortización, ya que este también estará comprendido entre el máximo y el mínimo de la nueva tabla. En este caso no se altera el gasto contable y fiscal por la amortización de los elementos patrimoniales, que será el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente lineal que resulta según su vida útil, el cual será fiscalmente deducible al corresponder a la depreciación efectiva.
- b) Adopción por el contribuyente de la nueva vida útil menor que resulta de la nueva tabla de amortización establecida en la LIS, como consecuencia de la aplicación del mayor coeficiente lineal de amortización de esta nueva tabla. Para este caso, la LIS establece que estos elementos se amortizan en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 durante los periodos impositivos que resten de su nueva vida útil sobre el valor neto fiscal del elemento existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, la deducción fiscal del importe de la amortización que resulte de este criterio de distribución está condicionada a que se registre en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En lo referente al caso reflejado en la situación a), la sociedad ATM, SA seguirá amortizando el elemento al coeficiente lineal del 10%, por lo que la amortización será de 1.000 euros ($10.000 \times 10\%$), en igualdad de condiciones que con la normativa anterior. Este mismo importe resulta de distribuir el valor neto fiscal del elemento de 8.000 euros, teniendo en cuenta la amortización de los ejercicios 2013 y 2014, entre los ocho ejercicios que resta de la vida útil de ese elemento.

En lo referente al caso reflejado en la situación b), la sociedad ATM, SA adopta el nuevo coeficiente lineal máximo del 12% que determina una nueva vida útil del elemento de ocho años y cuatro meses en lugar de los diez años originarios, de los que ha consumido dos años de acuerdo con el criterio anterior, por lo que resta de vida útil seis años y cuatro meses.

Así, el valor neto fiscal de ese elemento por importe de 8.000 euros, una vez computada la amortización lineal de 1.000 euros en cada uno de los ejercicios 2013 y 2014, debe amortizarse en esa vida útil restante, lo que supone una amortización de 1.263,15 euros en cada uno de los seis primeros años y de 421,10 euros en el último año, siendo esta opción la considerada por la sociedad ATM, SA al deducirse una cuantía superior fiscalmente. No obstante, la deducción fiscal de esta amortización está condicionada a su contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancia sin que se generen ajustes extracontables.

2.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 2) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 12.3 e) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» establece:

«3. No obstante podrán amortizarse libremente:

(...)

e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados».

Asimismo, el artículo 11.3.1.º de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«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».

En el presente caso, dado que la inversión total corresponde a elementos de inmovilizado material nuevos cuya cuantía no supera individualmente 300 euros ni conjuntamente el límite de 25.000 euros, pueden amortizarse fiscalmente en su totalidad en este periodo impositivo sin que la misma tenga que contabilizarse. Es reseñable el hecho de que la nueva ley ha extendido la li-

bertad de amortización de los bienes de escaso valor a las sociedades no incorporadas en el régimen especial del Título VII del Capítulo XI (empresas de reducida dimensión). En consecuencia considerando que la sociedad aplique en este ejercicio en su totalidad el beneficio fiscal de «libertad de amortización por bienes de escaso valor» procede un gasto fiscal de 15.000 euros, sin que contablemente al haber sido adquiridos los bienes a 31 de diciembre proceda realizar ninguna dotación como gasto por amortización contable, por lo que procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 15.000 euros.

3.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 3) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 11.11 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10%.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente».

Asimismo el artículo 22.1 de la LIS con el título «Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente» establece:

«1. (...)»

No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

2. Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente respecto del que se cumpla el requisito de tributación en los términos del artículo anterior.

El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención prevista en

este artículo o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta ley, procedentes del mismo.

3. Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte».

De acuerdo con lo anterior en el caso que nos ocupa, hay que tener en cuenta lo siguiente:

Las rentas negativas generadas en los ejercicios 2013 y 2014 por el establecimiento permanente por importe de 1.000 y 2.000 euros respectivamente no se integran en la base imponible de la sociedad ATM, SA determinando ajustes extracontables positivos por importe de 1.000 y 2.000 euros en los mencionados ejercicios.

En el ejercicio 2015, aun cuando el resultado contable generado en la transmisión del establecimiento permanente es cero, al transmitirse por el valor contable del mismo; sin embargo, a efectos fiscales el valor del establecimiento es de 50.000 euros, dado que no se han tenido en consideración las pérdidas del establecimiento permanente, por lo que la renta generada a efectos fiscales es negativa por importe de 3.000 euros (47.000 valor a efectos contables – 50.000 valor a efectos fiscales). No obstante, al formar parte la entidad adquirente RCDE, SA del mismo grupo, la renta negativa de 3.000 euros no se integra en la base imponible de la sociedad ATM, SA en el ejercicio 2015, de manera que se pospone su integración al periodo impositivo posterior en el que la entidad RCDE, SA transmita ese mismo establecimiento permanente a terceros ajenos al grupo, o bien la sociedad ATM, SA o la entidad RCDE, SA salgan del grupo por cualquier causa, sin que por tanto en el ejercicio 2015 se realice algún ajuste extracontable derivado de la citada operación.

No obstante como se indicó anteriormente (art. 11.11 LIS), cuando el establecimiento permanente cumpla las condiciones establecidas en el artículo 22 de la LIS, en el caso de que con posterioridad a la transmisión realizada a la sociedad RCDE, SA al estar exenta la posible renta positiva que en su caso se obtenga en la transmisión del establecimiento permanente, la renta negativa a integrar en la base imponible de la entidad ATM, SA, se minoraría en el importe de la renta positiva exenta, de manera que para que no proceda esa minoración la entidad ATM, SA debe probar que la renta positiva obtenida por la entidad RCDE, SA ha tributado de forma efectiva a un tipo de gravamen de al menos el 10%.

4.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 4) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 15 e) de la LIS con el título «Gastos no deducibles» establece:

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

(...)

Tampoco se consideran comprendidos en letra e) las retribuciones a administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad».

De acuerdo con lo anterior, salvo que los estatutos sociales establezcan lo contrario, con carácter general el cargo de administrador es gratuito (LSC art. 217). En su caso, los estatutos han de determinar el sistema de retribución.

En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores es fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general.

Por lo tanto, de acuerdo con lo establecido en los estatutos cuando la retribución de administradores sea gratuita, nos encontramos con las dos posibilidades siguientes:

- a) **Los estatutos establecen el carácter gratuito del cargo de administrador sin existencia de contrato de carácter laboral.** En ese caso no debería ser fiscalmente deducible el pago que la entidad haga a los administradores, pues se consideraría como una liberalidad, al no ser obligatorio el pago por los servicios que aquellos prestan a la entidad. No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, se dispone de forma expresa que no se entiende como liberalidad las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que aun cuando los estatutos establezcan el carácter gratuito de las labores de los administradores, de la literalidad de la LIS parece deducirse que en todo caso esas retribuciones son fiscalmente deducibles.
- b) **Los estatutos establecen el carácter gratuito del cargo de administrador y se firma un contrato de alta dirección.** Si el administrador hubiese formalizado un contrato retribuido de alta dirección con la entidad para el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la misma, aunque se trate de funciones propias del cargo de administrador, esas retribuciones tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible. Este tratamiento es independiente de que en el ámbito laboral se considera el vínculo con la entidad de carácter exclusivamente mercantil, y por tanto subsumidas las actividades de alta dirección dentro del cargo de administrador.

Para los periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015, el pago a las funciones de alta dirección no se consideraba deducible si los estatutos establecían el carácter gratuito de las funciones del administrador.

De acuerdo con lo anterior y para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 la retribución de los administradores aunque los estatutos establezcan el carácter gratuito de los mismos es un gasto fiscalmente deducible (con base en el principio de inscripción contable debe también estar contabilizado), por tanto en el caso que nos ocupa no procederá realizar ajuste extracontable alguno.

5.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 5) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 21.1 de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» establece:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 % o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo 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.

(...)

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión».

Asimismo la disposición transitoria decimosexta de la LIS con el título «Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013» establece:

«1. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrarán en la base imponible del periodo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Igualmente, serán objeto de integración en la base imponible las referidas pérdidas por deterioro, por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional».

Finalmente la disposición transitoria decimonovena con el título «Rentas derivadas de la transmisión de participaciones» establece:

«1. En el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del contribuyente, a los efectos de determinar la exención a que se refiere el artículo 21 de esta ley».

En el caso que nos ocupa la sociedad dotó contablemente en el ejercicio 2012 un gasto por deterioro de valores de renta variable sin cotización, de acuerdo con la norma de valoración número 9 (Instrumentos financieros) del Plan General de Contabilidad (PGC). Ese gasto fue fiscalmente deducible según lo establecido en el derogado artículo 12.3 del TRLIS por importe de 2.000 euros, no existiendo por tanto ajustes extracontables por la citada dotación y consecuentemente el valor neto contable y el valor fiscal de las acciones coinciden por importe de 1.000 euros (3.000 – 2.000).

En este sentido, el artículo 12.3 del TRLIS (derogado para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013) establecía «La deducción en concepto de pérdida por deterioro de

los valores de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él».

En los ejercicios 2013 y 2014 según el enunciado del supuesto no han existido dividendos repartidos por la sociedad BFC, SA, ni ha existido recuperación de la pérdida de fondos propios que determinaron la dotación fiscal como gasto, por lo que no ha sido de aplicación la disposición transitoria decimosexta y, por tanto, manteniendo la dotación contable y fiscal por importe de 2.000 euros.

Consecuentemente en el ejercicio 2015 por la transmisión de las acciones el beneficio contable coincide con la renta fiscal obtenida en la transmisión:

• Precio de transmisión de las acciones	3.200 euros
• Valor fiscal coincidente con el valor neto contable	1.000 euros
• Renta fiscal coincidente con el beneficio contable	2.200 euros

Inicialmente de acuerdo con la aplicación del artículo 21.3 de la LIS la renta fiscal por importe de 2.200 euros estaría exenta al tratarse de una transmisión de una participación en una sociedad residente en la que se tiene una participación del 5 % y con una antigüedad de más de un año; no obstante de acuerdo con la disposición transitoria decimonovena de la LIS, de la citada plusvalía solo estaría exenta un importe de 200 euros correspondiente a la parte de la renta obtenida que supera el importe de la pérdida por deterioro dotada en el ejercicio 2012 por lo que procede integrar en la base imponible de la sociedad ATM, SA una renta de 2.000, y en consecuencia realizar un ajuste negativo al resultado contable por importe de 200 euros (diferencia entre el beneficio contable de la operación 2.200 € y la renta fiscal no exenta 2.000 €).

6.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 6) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 17.2 y 5 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» establece:

«2. Las operaciones de aumento de capital o fondos propios 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.

5. (...) 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».

(La redacción actual del citado artículo fue introducida con anterioridad por el RDL 4/2014 de 7 de marzo, «por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial»).

Antes de considerar el caso que nos ocupa habría que hacer un estudio de los efectos contables y fiscales que se aplicaban a la operación descrita antes de la modificación contenida en la nueva ley de sociedades.

Con anterioridad a la modificación incorporada en la LIS, era de aplicación directamente la Consulta 4, BOICAC núm. 89 [marzo 2012 (NFC043971)] al no haber ninguna indicación al respecto en el TRLIS, la cual determinaba por aplicación de la norma de valoración 9.^a del PGC valorar dicho instrumento financiero a coste amortizado de acuerdo con lo siguiente:

«La sociedad prestataria reconocerá un incremento de sus fondos propios por el valor razonable de la deuda que se da de baja, y contabilizará un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en sintonía con las citadas consultas, y la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Por su parte, la sociedad prestamista registrará los instrumentos de patrimonio recibidos por el valor razonable de la contrapartida entregada y, en su caso, reconocerá la correspondiente pérdida, salvo que el deterioro de valor del activo ya se hubiera contabilizado en la sociedad aportante en aplicación del criterio del coste amortizado».

De lo anterior se extraen las siguientes consecuencias:

El coste amortizado en el caso que nos ocupa será de 0 euros, al no tener la sociedad prestataria viabilidad de devolución del préstamo.

Desde el punto de vista contable se producen los siguientes hechos:

En el **prestamista** se producirá una pérdida por el valor del crédito. En el **prestatario** se producirá un ingreso extraordinario por la totalidad de la deuda.

Las opciones mercantiles serían las siguientes:

1. Que no se llevara a cabo la ampliación de capital y tanto el prestamista como el prestatario debieran contabilizar por resultados dicha pérdida/ingreso.
2. Que mercantilmente se llevara a cabo dicha ampliación de capital por compensación de créditos.

Si se optara por la segunda de las opciones (ampliación de capital por compensación de créditos) como desde el punto de vista fiscal se aplicaba el criterio contable al no existir ninguna

menCIÓN en la normativa fiscal, surgía un gasto fiscalmente no deducible para el prestamista y un ingreso extraordinario para el prestatario.

En el caso que nos ocupa, y tras la modificación que introduce el artículo 17.2 y 5 de la LIS en el prestatario sociedad VCF, SA («Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil), el criterio fiscal de valoración ya no sigue el criterio contable sino el mercantil. Por tanto, tras esta modificación, ya no debería haber ninguna contingencia fiscal al proceder a valorar la ampliación de capital por el valor nominal del crédito y no por su coste amortizado.

De igual forma y en lo concerniente al prestamista sociedad ATM, SA («la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado»), para lo cual se deberá tener en cuenta el valor fiscal del crédito teniendo en cuenta si la dotación por deterioro del mismo fue fiscalmente deducible con las siguientes consecuencias:

1. Si el crédito es con una sociedad vinculada, el deterioro fiscal del crédito sería un gasto contable pero fiscalmente no deducible de acuerdo con el artículo 13.1.2 de la LIS «no son deducibles fiscalmente, las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas». Podemos interpretar que en este supuesto el crédito tiene un valor fiscal de 100.000 euros, por lo que no habría diferencia entre el valor de la ampliación y el valor fiscal del crédito.
2. Si el crédito es con una sociedad no vinculada (como el caso que nos ocupa), el deterioro fiscal sí sería un gasto fiscalmente deducible. La sociedad ATM, SA dotó una pérdida por deterioro en el ejercicio 2014 por importe de 100.000 euros que tuvo la consideración de deducible desde el punto de vista fiscal de acuerdo con el artículo 13.1.2 de la LIS: «1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
 - b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
 - c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
 - d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro».

El crédito tiene un valor contable y fiscal de 0 euros, por lo que la diferencia entre el valor de la ampliación y el valor fiscal del crédito es de 100.000 euros. Por tanto, de acuerdo con esta nueva regla de valoración habría un ingreso contable y fiscal por importe de 100.000 euros.

A efectos cuantitativos, no tendría impacto en la base imponible, ya que el deterioro del crédito imputado a resultados como gasto fiscal en el ejercicio 2014 se neutraliza por el ingreso fiscal en el ejercicio 2015, año de la ampliación de capital. No obstante existiría una incidencia temporal si el deterioro debió practicarse en un ejercicio anterior como en el caso que nos ocupa y en el posterior ejercicio se produce la ampliación de capital.

7.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 7) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 26.1 de la LIS con el título «Compensación de bases imponibles negativas» establece:

«1) Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros».

Asimismo la disposición transitoria trigésima cuarta g) de la LIS con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015» establece:

«(...)

g) No resultará de aplicación el límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 26 de esta ley.

No obstante, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente».

Asimismo la disposición transitoria decimosexta, apartado 7, de la LIS con el título «Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades» establece:

«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».

En el caso que nos ocupa, la sociedad en el ejercicio 2015 podrá compensar la totalidad de las bases imponibles negativas que derivan del ejercicio 2012, al no existir para el ejercicio 2015 la limitación del 70 % establecida en el artículo 26.1 ni ser de aplicación la limitación en función de la cifra de negocios del ejercicio anterior, 100.000 euros, según lo dispuesto por la disposición transitoria trigésima cuarta. Adicionalmente al no ser de aplicación ninguna limitación al importe de las bases imponibles a compensar de ejercicios anteriores, no es de aplicación lo establecido en la disposición transitoria decimosexta, apartado 7, de la LIS.

Para finalizar tendríamos que tener en cuenta lo referente a la prescripción del derecho administrativo a la comprobación o investigación correspondiente a las bases imponibles negativas.

En este sentido el apartado 5 del artículo 26 de la LIS establece:

«5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación 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 compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, 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».

En el caso que nos ocupa, la Administración tributaria ostenta el derecho para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes del ejercicio 2012 por importe de 100.000 euros, al estar dentro del periodo de prescripción de los 10 años establecido por el artículo 26.5 de la LIS.

8.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 8) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

La norma de valoración número 21.^a del PGC «Operaciones entre empresas del grupo» establece:

«1. Alcance y regla general. La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como estas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción 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. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas».

Asimismo el artículo 18 de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» establece:

«1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

(...)

En los supuestos en los 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 %.

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 i) 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones».

De acuerdo con lo anterior, teniendo en cuenta que la sociedad contabiliza las operaciones de acuerdo con el valor de mercado para evitar contingencias fiscales, es de aplicación lo siguiente:

Por la operación principal, la tributación de esta operación en la sociedad GRA, SA a precios de transferencia supuso un gasto de 10.000 euros por encima de lo que hubiera resultado de operar a valor de mercado, en consecuencia, aumenta la base imponible generada en dicha sociedad por un importe de 10.000 al no tener la consideración de gasto deducible.

En la sociedad ATM, SA esta operación valorada a precios de transferencia determina un ingreso de 10.000 euros en exceso respecto de la valoración a valor de mercado, de manera que, en este caso, se reduciría la base imponible de esta sociedad en dicho importe.

Por la operación secundaria, la misma representa una distribución de beneficios de la sociedad GRA, SA a la sociedad ATM, SA, de manera que esta última ve incrementado su patrimonio por un importe de 10.000 euros respecto de lo que hubiese resultado de operar a valores de mercado, por lo que un importe de 9.000 ($10.000 \times 9\%$) representa una distribución de beneficios que se integra en la base imponible de la sociedad ATM, SA, que podría estar exento de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS, mientras que un importe de 1.000 ($10.000 \times 10\%$), que corresponde con el exceso de renta obtenida en comparación con el porcentaje de participación que tiene en el capital de la sociedad GRA, SA, representa una utilidad percibida por la condición de socio y no un dividendo o participación en beneficios, por lo que esa parte de renta supone un ingreso para dicha sociedad que debe integrarse en su base imponible y no estaría exenta, mientras que en la sociedad GRA, SA dicho importe no es fiscalmente deducible al tener la calificación fiscal de retribución a los fondos propios. Esta calificación de utilidad por ese importe de 1.000 euros podría no ser aplicada en el caso de que se pruebe que hay una causa diferente, como podría ser si se prueba que, al margen de esta operación, la sociedad GRA, SA está igualmente repartiendo beneficios a sus socios minoritarios por su porcentaje del 10%.

En definitiva, en la sociedad ATM, SA la base imponible debe reducirse en 10.000 euros como consecuencia de la realización de la operación principal, mientras que por la operación secundaria procede aumentar su base imponible por ese mismo importe de 10.000 euros sobre el que habría posibilidad de aplicar la exención sobre una base de 9.000 euros de ser aplicable lo establecido en el artículo 21 de la LIS.

No obstante de acuerdo con el enunciado, las sociedades ATM, SA y GRA, SA llegan a un acuerdo por el cual ATM, SA restituye a la sociedad GRA, SA un importe de 10.000 euros.

En este caso, las consecuencias comentadas acerca de la operación secundaria no tendrían efecto para ninguna de las sociedades, es decir, en la sociedad ATM, SA no se gravaría el impor-

te de 1.000 euros o bien de 10.000 euros, de ser o no aplicable la exención de 9.000 euros. Además, la restitución supone que la sociedad ATM, SA registre un gasto de 10.000 contra reservas que no tiene la consideración de fiscalmente deducible.

En la sociedad GRA, SA por esta restitución se registra un ingreso de 10.000 euros con abono a reservas, que tampoco tendría efectos fiscales.

9.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 9) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 25.1 y 2 de la LIS con el título «Reserva de capitalización» establece:

«1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

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

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción

que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible».

En el presente caso vamos a verificar la posible reducción por capitalización.

De acuerdo con el importe y variaciones de los fondos propios del ejercicio 2015, la base de reducción de la base imponible de este periodo impositivo se determina de la siguiente forma:

La sociedad tributa al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la ley de sociedades.

Los fondos propios al cierre del ejercicio 2015 menos resultados del ejercicio 2015: 68.000.000 de euros (90.000.000 – 6.000.000 – 4.000.000 – 12.000.000). Para el cálculo de los fondos propios al cierre de este ejercicio, no se tienen en cuenta ni los resultados obtenidos en el mismo ni la reserva legal ni estatutaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.1 y 2 de la LIS.

Los fondos propios al inicio del ejercicio 2015 menos resultados del ejercicio 2014: 60.000.000 de euros (84.000.000 – 10.000.000 – 4.000.000 – 10.000.000). Igualmente, para

determinar los fondos propios al inicio de este ejercicio, no se tienen en cuenta ni los resultados obtenidos en el ejercicio anterior ni la reserva legal ni estatutaria.

Diferencia positiva fondos propios cierre e inicio ejercicio 2015 (68.000.000 – 60.000.000)	8.000.000 euros
Base de la reducción	8.000.000 euros
Importe de la reducción ($10\% \times 8.000.000$)	800.000 euros

Asimismo se exige dotar una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de cinco años (art. 25.1 LIS).

Se observa que la base de la reducción no coincide con los beneficios obtenidos en el ejercicio anterior que no han sido objeto de distribución, dado que el importe de 12.000.000 de euros correspondiente al resultado del ejercicio 2014 que se destina a dotar la reserva estatutaria no se tiene en cuenta para calcular el incentivo, pues se considera que no incrementan los fondos propios, por lo que el importe de los beneficios que la entidad puede disponer de ellos libremente es de 8.000.000 de euros siendo esta la base de la reducción.

10.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 10) de la información complementaria es de aplicación el artículo 11.12 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» que establece lo siguiente:

«12. 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».

Asimismo la disposición transitoria trigésima cuarta con el título «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015» establece:

«h) Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley se integrarán en la base imponible con el lími-

te de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, dicha integración estará sometida a los límites señalados en la letra g) anterior, cuando se den las circunstancias allí establecidas. Dichos límites se aplicarán sobre la base imponible positiva previa a la integración de las referidas dotaciones y a la compensación de bases imponibles negativas».

De acuerdo con lo previsto en la LIS, artículo 14.2, «No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida». El gasto registrado en el ejercicio 2013, por importe de 100.000 euros, como consecuencia de la dotación de la provisión para la cobertura de los complementos de pensiones del personal de la entidad, no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible. Por tanto, en dicho ejercicio, la entidad ATM, SA debió efectuar un ajuste extracontable positivo de 100.000 euros, para la determinación de la base imponible del impuesto sobre el mencionado ejercicio.

Según dispone dicho artículo, estos gastos son fiscalmente deducibles en el ejercicio en el que se abonen las prestaciones. Por tanto, en principio, el pago de la prestación, efectuado en el ejercicio 2015, permitirá la deducción del gasto contabilizado en el ejercicio 2013, en el importe de la prestación satisfecha (20.000 €), a cuyo efecto, la entidad ATM, SA deberá efectuar el correspondiente ajuste extracontable negativo. Ahora bien, la LIS, artículo 11.12, limita el importe de la deducción de dicho gasto al 70 % de la base imponible positiva previa a la deducción de dicho gasto, a la aplicación de la reserva de capitalización, establecida en la LIS, artículo 25, y a la compensación de la base imponible negativa. No obstante para los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015 no existe la limitación «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» sin que le sea igualmente en el caso que nos ocupa la sociedad está sometida a los límites señalados en la letra g) de la disposición transitoria trigésima cuarta «Medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015».

11.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 11) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 11.4 con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

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

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante

un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación».

De acuerdo con lo anterior, debemos hacer las siguientes consideraciones:

La nueva redacción de las operaciones a plazos se equipara al criterio de imputación incorporado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («a medida que sean exigibles los correspondientes cobros»).

En los periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015, la LIS/04 solamente consideraba como operaciones a plazo las ventas y ejecuciones de obra, por lo que los servicios (caso que nos ocupa) no estaban amparados en esta calificación. No obstante, el Tribunal Supremo ha admitido que las rentas derivadas de servicios puedan acogerse al régimen fiscal de las operaciones a plazos [STS de 29 de marzo de 2012 (NFJ047087)].

La disposición transitoria primera de la LIS establece: «En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015».

Por tanto, de acuerdo con la literalidad de la LIS las operaciones que no sean ventas o ejecuciones de obra realizadas en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015 no pueden acogerse al criterio de imputación de las operaciones a plazos con carácter retroactivo, de manera que solo aquellas operaciones realizadas en tales periodos cuyas rentas se hubiesen acogido a la integración en la base imponible de acuerdo con esta regla especial son las que pueden seguir integrando las rentas pendientes de acuerdo con el régimen vigente en el periodo impositivo en el que se hayan realizado.

En consecuencia, el criterio contable de imputación de los ingresos y gastos derivados de estas operaciones, de acuerdo con los criterios generales del PGC, se han de imputar al resultado contable según el principio del devengo y, por tanto, el resultado se contabiliza con base en el referido principio sin tener en cuenta la forma en que se cobra el importe de la operación incorporando un ingreso en la contabilidad de la sociedad, por importe de 40.000 euros.

Por el contrario, a efectos de la determinación de la base imponible esta renta cumple los requisitos establecidos en el artículo 11.4 mencionado anteriormente, pudiendo imputarse según el criterio de exigibilidad del cobro, esto es, en un periodo impositivo posterior al de su devengo, en cuyo caso, el sujeto pasivo tiene que realizar un ajuste negativo al resultado contable del ejercicio en el que la renta se ha devengado y, por tanto, esté el citado ingreso reconocido en la cuenta de

pérdidas y ganancias, y los correlativos ajustes positivos en cada uno de los periodos impositivos posteriores en los que se va exigiendo el cobro del importe de la operación, proporcionalmente a la cuantía de cada cobro. Si se han percibido cantidades anticipadas a la realización de la operación, la renta imputable a estos cobros se imputa al periodo impositivo en el que ha tenido lugar la operación.

En el caso que nos ocupa en el ejercicio 2015 procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 20.000 euros, diferencia entre el resultado contable imputado 40.000 y la parte de la renta cuyo cobro ha sido diferido 20.000 euros; posteriormente en el ejercicio 2016 y 2017 procederá realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 10.000 euros en cada ejercicio en función de los cobros realizados.

12.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 12) de la información complementaria, es de aplicación el artículo 7 de la Ley 16/2012 que establece:

«para las entidades que en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014 no tuvieron la condición de empresas de reducida dimensión, la amortización contable del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias su deducción estuvo limitada a efectos de determinar la base imponible del IS de esos periodos impositivos, al 70% de la amortización contable que hubiera resultado fiscalmente deducible de no haberse aplicado dicho porcentaje, con la particularidad de que el importe no deducido de la amortización contabilizada se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015.

(...)

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015».

Asimismo el artículo 9 de la Ley 16/2012 estableció:

«1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas, que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente podrán acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la presente disposición.

(...)».

A su vez la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS con el título «Deducción por reversión de medidas temporales» establece:

«1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley y les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 % de las cantidades que integren en la base imponible del periodo impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.

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

De acuerdo con lo anterior debemos hacer las siguientes precisiones:

La revalorización de balances establecida en el artículo 9 de la Ley 16/2012 permitió a las empresas actualizar los elementos patrimoniales de sus balances, de manera que el incremento neto de valor de esos elementos que resultó de dicha actualización era deducible a través de la amortización de ese elemento patrimonial.

Dado que a partir de los periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2015 el tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades se reduce, resulta que el criterio de imputación temporal establecido en el artículo 7 de la Ley 16/2012 produce unos efectos negativos en la tributación efectiva del contribuyente desde el momento en que el gasto no se dedujo en un periodo impositivo en el que el tipo de gravamen era el 30 % y, por el contrario, se deduce en un periodo impositivo en el que el tipo de gravamen es el 28 % (periodo impositivo correspondiente al año 2015) o bien el 25 %, por lo que se ve reducido el importe del activo por impuesto diferido derivado de este criterio fiscal de imputación temporal de dicho gasto.

Con la finalidad de evitar este efecto, se trata de compensar esta reducción del crédito fiscal, en el sentido de que el gasto por amortización no deducido en los ejercicios 2013 y 2014 se deducirá de la base imponible de los periodos impositivos que correspondan iniciados a partir de 1 de enero de 2015 y, además, el contribuyente en cada uno de esos periodos impositivos tendrá derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 % de las cantidades que integren en la base imponible de esos periodos impositivos derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014. El importe de esta deducción es del 2 % en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2015.

Como consecuencia de la reducción de tipos de gravamen introducida por la LIS con efectos de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, el efecto de minoración de la carga fiscal futura de ese incremento de valor se ve reducida, de manera que se trata de compensar la reducción de ese efecto fiscal, en el sentido de que el gasto por amortización del incremento neto de valor que resultó de la actualización se deducirá de la base imponible de los periodos impositivos que correspondan iniciados a partir de 1 de enero de 2015 y, además, el contribuyente en cada uno de esos periodos impositivos tendrá derecho a practicar una deducción de la

cuota íntegra del 5 % (para periodos iniciados dentro del ejercicio 2015 el 2 %) de las cantidades que integren en la base imponible de esos periodos impositivos derivadas de la amortización del referido incremento neto de valor.

Estas deducciones minoran la cuota íntegra con posterioridad a la aplicación de las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación, por lo que tales deducciones no están afectadas por el límite establecido en el artículo 39 de la LIS, es decir, pueden aplicarse en su totalidad siempre que haya cuota suficiente y, en caso contrario, es decir, de ser insuficiente la cuota del periodo, el importe de estas deducciones no practicadas pueden deducirse de la cuota íntegra de los periodos impositivos siguientes, sin limitación temporal, igualmente después de las demás deducciones y bonificaciones que procedan en esos periodos impositivos siguientes.

Consecuentemente el efecto fiscal en el periodo 2015 será el siguiente:

En este periodo la sociedad ATM, SA podrá deducir de su base imponible mediante un ajuste negativo un importe de 5.000 euros ($10.000 \times 2/4$ años). La sociedad dotó en cada ejercicio 2013 y 2014 un gasto contable superior en 10.000 euros respecto a la dotación efectuada fiscalmente consecuencia de la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012. En este ejercicio se procederá a recuperar la dotación no realizada en los ejercicios 2013 y 2014, de acuerdo con la vida útil pendiente de los elementos a fecha 1 de enero de 2015, generando un ajuste extracontable negativo por importe de 5.000 euros.

Además, de su cuota íntegra con base en lo establecido en la disposición transitoria trigésima séptima para recuperar la pérdida del crédito tributario por la aplicación de los nuevos tipos referentes a la recuperación de la cantidad de amortización no deducidas de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 16/2012 puede deducir un importe de 100 euros ($5.000 \times 2\%$), así como otro importe de 80 euros ($4.000 \times 2\%$) referente a las amortizaciones realizadas de acuerdo a la actualización de balances establecida en el artículo 9 de la Ley 16/2012.

13.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 13) de la información complementaria, el artículo 16 de la LIS con el título «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros» establece:

«1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización

del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 %, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzan el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos hasta que se deduzca dicha diferencia.

(...)

5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 % del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los cuatro años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo».

En el caso que nos ocupa, en el ejercicio 2015, la sociedad ATM, SA no ha realizado ninguna operación de fusión, la deducción de los gastos financieros estará sujeta al límite general del 30 % de su beneficio operativo. Por tanto, el importe del gasto financiero deducible en esos ejercicios es de 4.500.000 euros ($15.000.000 \times 30\%$), por lo que en el ejercicio 2015 no es deducible un importe de 1.500.000 euros ($6.000.000 - 4.500.000$), procediendo a realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 1.500.000 euros.

En el ejercicio 2018, dado que la sociedad ATM, SA absorbe a la entidad ALV, SA dentro del plazo de cuatro años desde la adquisición de la participación (considerando que el hipotético

caso se mantuviera después de la fusión tanto el importe de los gastos financieros como de los beneficios operativos), se cumplen las condiciones para aplicar el límite adicional.

Por tanto, en primer lugar debe aplicarse este límite adicional con carácter previo a los gastos de 4.000.000 de euros derivados de la deuda destinada a la adquisición de aquella participación.

Así, aunque el beneficio operativo de la sociedad ATM, SA después de la fusión es de 25.000.000 de euros ($15.000.000 + 10.000.000$), sin embargo, a estos efectos solo debe computarse el beneficio operativo de la sociedad ATM, SA sin incluir el beneficio aportado por la entidad absorbida ALV, SA. Por tanto, el gasto financiero de 4.000.000 de euros sería deducible al ser inferior al límite de 4.500.000 euros ($15.000.000 \times 30\%$).

No obstante, ese gasto se incluye con el resto de gastos financieros devengados en el ejercicio que asciende a 6.000.000 de euros, de manera que el límite general es de 7.500.000 euros ($25.000.000 \times 30\%$), por lo que es deducible todo el gasto financiero devengado en este ejercicio, así como un importe de 1.500.000 de gastos no deducibles de ejercicios anteriores, quedando pendiente un importe de 3.000.000 de euros [$(4.500.000 \times 30\%) - 1.500.000$].

La liquidación de los ejercicios siguientes será similar, por lo que en el ejercicio 2020 podrá deducirse la totalidad del gasto financiero pendiente procedente de los tres primeros ejercicios.

14.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 14) de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 37.2 de la LIS con el título «Deducciones por creación de empleo» establece:

«(...)

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el Título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, podrán deducir de la cuota íntegra el 50 % del menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- b) El importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que,

en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral».

En relación con lo anterior en el presente caso la sociedad cumple los requisitos técnicos para la aplicación de la deducción:

- Suscripción de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de apoyo a los emprendedores.
- Plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que se concierta el contrato de trabajo.
- El trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.
- Finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio.
- Asimismo, el incremento de la plantilla media de la entidad, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, respecto a la existente en los 12 meses anteriores, es igual a la unidad ($30 - 29 = 1$).

En consecuencia, procederá la aplicación de la deducción por creación de empleo.

Base deducción	4.000 euros
Tipo de la deducción	50 %
Importe de la deducción	2.000 euros

No obstante lo anterior, se deberá tener en cuenta lo establecido en el artículo 39.1 de la LIS con el título «Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo».

El citado artículo establece:

«1. Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este título.

Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) En las entidades de nueva creación.
- b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de esta ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

3. AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Conceptos	Importes
Resultado contable del enunciado	15.000.000
Ajustes por diferencias temporales	
Amortización libre mobiliario (punto 2)	-15.000
Transmisión de acciones BFC, SA (punto 5)	-200
Pago provisión complemento pensiones (punto 10)	-20.000
Venta a plazos (punto 11)	-20.000
Amortización no deducida artículo 7 Ley 16/ 2012 (punto 12)	-5.000
	.../...

Conceptos	Importes
.../...	
Limitación gastos financieros (punto 13)	1.500.000
Rentas del ejercicio	16.439.800
Reducción por capitalización (punto 9)	-800.000
Compensación de bases imponible negativas (punto 7)	-100.000
Base imponible del ejercicio	15.539.800
Tipo de gravamen	28 %
Cuota íntegra	4.351.144
Cuota íntegra ajustada positiva	4.351.144
– Deducciones para incentivar determinadas actividades (punto 14)	
(Límite art. 39.1 LIS) $(4.351.144 \times 25 \%)$	1.087.786
Artículo 37.2 de la LIS «Deducciones por creación de empleo»	-2.000
– Otras deducciones (sin límite art. 39.1 LIS) (punto 12)	
Disposición transitoria trigésima séptima LIS	-180
Cuota líquida	4.348.964
Retenciones	-50.000
Pagos a cuenta	-100.000
Cuota diferencial a ingresar	4.198.964

LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL: ELIMINACIONES E INCORPORACIONES DE RESULTADOS INTERNOS

(Segunda parte)

Estefanía López Llopis

*Departamento de Análisis Económico Aplicado.
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Alicante*

EXTRACTO

En esta segunda parte, continuando con el desarrollo del régimen especial de consolidación fiscal y el análisis de los criterios contables a seguir para la práctica de las eliminaciones e incorporaciones pertinentes y de sus implicaciones fiscales, vamos a analizar las 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 finalizar 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 CONSOLI- DATION: ELIMINATIONS AND INCORPORATIONS OF INTERNAL RESULTS

(Second part)

Estefanía López Llopis

ABSTRACT

In this second part, continuing the development of the special tax consolidation and the analysis of the accounting rules that must be followed in order to practise the appropriate eliminations and incorporations and its tax consequences, we will analyze the eliminations of internal operations, acquisition a third of financial liabilities issued by the group and internal deletions dividends as well as deletions and additions of results from internal operations in the new Law on Corporate Income Tax to finish with a section devoted to conclusions.

Keywords: taxation system, accounting, Corporate Tax, companies groups and tax consolidation.

Sumario

4. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios
5. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros
6. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo
7. Eliminación de dividendos internos
8. Las eliminaciones e incorporaciones de resultados derivados de operaciones internas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades
9. Conclusiones

Bibliografía

PRIMERA PARTE

Puede encontrar la primera parte de este estudio en *RCyT*. CEF, número 383, febrero 2015.

4. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE SERVICIOS

Establece el artículo 45.1 del RD 1159/2010 que «Se considerarán operaciones internas de servicios todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera servicios a otra también del grupo, incluidos los servicios financieros». De producirse una operación de esta naturaleza, la diferencia entre el precio de venta pactado y el precio de adquisición o coste de producción del servicio prestado deberá diferirse hasta el ejercicio en que se realice. Ahora bien, para que las reglas de diferimiento previstas en el artículo 45.2 resulten de aplicación al caso concreto constituye requisito *sine qua non* que el servicio adquirido se incorpore como coste de un activo, lo cual resulta lógico si tomamos en consideración que, «en caso contrario, el servicio nace y muere en el mismo periodo impositivo, generando un gasto e ingreso recíproco que no tiene efectos en ejercicios futuros»⁴⁰.

Por lo que respecta a la realización del resultado previamente eliminado, el precepto señalado en el párrafo precedente efectúa una remisión en bloque al contenido de los artículos 43 y 44 del Real Decreto de 2010, analizados anteriormente. Parece claro, por tanto, que la realización del referido resultado dependerá de la naturaleza del activo al que sea incorporado como coste el servicio adquirido. Tratándose de un bien no amortizable, dispone el artículo 44 que el resultado se entenderá realizado cuando se enajene a terceros el activo adquirido. Si, por el contrario, se trata de un bien amortizable, el precepto indicado distingue dos supuestos. En primera instancia, puede que la amortización del activo al que se incorpora como coste el servicio adquirido sea incorporada, a su vez, al coste de los activos fabricados por la propia empresa adquirente, en cuyo caso el resultado interno se entenderá realizado cuando se vendan a terceros los activos que incorporan dicha amortización. En el supuesto de que ello no sea así, el resultado previamente eliminado se entenderá realizado proporcionalmente, en función de la amortización practicada en cada ejercicio. Por su parte, cuando el servicio se incorpore como coste a un activo cuya amortización sea incorporada, a su vez, como coste de las existencias fabricadas, regirá la misma norma prevista en el artículo 43.

⁴⁰ GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B.: «Régimen especial de consolidación fiscal», en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: CISS, 2008, pág. 901.

EJEMPLO 9

Las sociedades A, B y C forman parte de un grupo que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar conforme a las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2013, B (dependiente) vende a la sociedad A (dominante) un inmovilizado por importe de 22.000. El precio de adquisición de dicho inmovilizado había sido de 20.000 y en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 12.000. El coeficiente de amortización previsto en tablas es del 20 %.

El mismo día de la venta, la sociedad C (dependiente) presta a la sociedad A un servicio que redunda en un incremento de la capacidad productiva del inmovilizado adquirido. El importe facturado por el servicio prestado, considerado mayor valor de adquisición del inmovilizado, es de 1.000. Este importe incorpora un beneficio de 100. Se sabe, por un lado, que la amortización del inmovilizado por parte de la entidad A no se incorpora como coste de los activos producidos por la misma y, por otro, que, pese al incremento de capacidad productiva, la sociedad A estima que se mantendrá la vida útil del bien.

Desde una perspectiva contable, la venta del inmovilizado a la sociedad A habrá motivado el registro del siguiente asiento en las cuentas individuales de la entidad B:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	22.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	12.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		20.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		14.000

Por su parte, la sociedad C habrá realizado la siguiente anotación contable con ocasión de la prestación del servicio de mejora a la entidad A:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
759	Ingresos por servicios diversos		1.000

Finalmente, el hecho de que el servicio prestado sea incorporado como coste del inmovilizado adquirido habrá llevado a la sociedad A al registro contable del precio pagado por el servicio como mayor valor de adquisición de dicho inmovilizado. Asimismo, con fecha 31 de diciembre de 2013, la sociedad A habrá registrado un importe de 11.500 en concepto de amortización del inmovilizado, resultado de distribuir su precio de adquisición

.../...

.../...

total (incluyendo el precio del servicio adquirido) entre su vida útil restante en la fecha de compra, que es de dos años $(23.000/2)^{41}$. Los concretos asientos registrados por la entidad A en sus cuentas individuales habrán sido, por tanto, los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	23.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		23.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	11.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		11.500

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, la forma de proceder será la misma que la seguida en la resolución de ejemplos anteriores. Por un lado, será necesario eliminar tanto el resultado interno derivado de la venta del inmovilizado (14.000) como el beneficio obtenido por C con motivo de la prestación de un servicio a la entidad A (100). Por otro, resultará preciso incorporar aquella parte del resultado total que se entiende realizada en el ejercicio de la adquisición. Dado que, en este caso, la amortización del inmovilizado al que se incorpora como coste el servicio prestado por la entidad C no se incorpora, al mismo tiempo, como coste de los activos fabricados por la adquirente, dispone el artículo 45.2 del RD 1159/2010 que la realización se entenderá producida al ritmo de la amortización practicada. Habida cuenta de que en el año 2013 la entidad A amortizará el inmovilizado adquirido en función de su vida útil restante (2 años), el montante a incorporar en dicho ejercicio económico será el resultado de distribuir la cuantía del beneficio interno previamente eliminado entre dos. Así, en el año 2013 procederá la incorporación de un importe de 7.050 $(14.100/2)$, cifra que se corresponde exactamente con el exceso de la amortización practicada en sede de la sociedad A (11.500) con respecto a la que habría registrado la entidad B si la operación interna no se hubiera producido $(8.900/2 = 4.450)^{42}$.

En consonancia con lo expuesto, los ajustes a practicar en el balance del grupo de empresas serán los siguientes:

⁴¹ Teniendo en cuenta que la amortización acumulada de la maquinaria en la fecha de venta es de 12.000 y que el coeficiente de amortización previsto en tablas es del 20 %, concluimos que la vida útil restante del inmovilizado transmitido en dicha fecha es de dos años.

⁴² En caso de no haberse producido la operación interna, el servicio, que se habría prestado igualmente, habría supuesto un incremento del valor del inmovilizado existente en el balance de B de 900, coincidente con su valor contable. De este modo, y puesto que el valor contable del citado inmovilizado en la fecha en que se presta el servicio es de 8.000 $(20.000 - 12.000)$, la amortización que habría de practicarse a partir de ese momento ascendería a 4.450 $(8.900/2)$.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	14.000	
129	Resultado del ejercicio (C)	100	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		14.100

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	7.050	
129	Resultado del ejercicio (B)		7.000
129	Resultado del ejercicio (C)		50

Por lo que atañe a los ajustes a efectuar en cuenta de resultados consolidados, establece el artículo 45.3 del RD 1159/2010 que, en aquellos casos en los que el servicio adquirido se incorpore como coste de un inmovilizado, «se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en la partida "trabajos realizados por el grupo para su activo", por el importe del coste, neto de los resultados internos». De acuerdo con ello, la formulación de la cuenta de resultados del grupo exigirá la realización de los siguientes ajustes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	14.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		14.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
759	Ingresos por servicios diversos	1.000	
73	Trabajos realizados por el grupo para su activo		900
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		100

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	7.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de C)	50	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		7.050

.../...

.../...

Desde el punto de vista fiscal, debemos tomar en consideración que el importe deducido por la sociedad A en concepto de amortización anual diferirá del gasto registrado en sus cuentas anuales individuales, dado que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.4 del RIS, la amortización del inmovilizado adquirido reclamará la aplicación del coeficiente máximo de amortización fijado en las tablas oficiales (20 %) sobre el precio de adquisición satisfecho por el inmovilizado, incluyendo el precio del servicio adquirido (23.000), ya que este es superior a su coste originario. En este caso, por tanto, la amortización máxima fiscalmente deducible por A será de 4.600, por lo que para el cálculo de su base imponible individual procederá practicar un ajuste extracontable de signo positivo por importe de +6.900 (11.500 – 4.600).

Por lo que concierne a la determinación de la base imponible consolidada, la aceptación de los criterios previstos en la normativa contable justificará la eliminación del beneficio obtenido por la sociedad B con motivo de la venta realizada a la sociedad A (14.000), así como el obtenido por C como consecuencia de la prestación de un servicio a esta misma entidad (100). Además, será necesario incorporar aquella parte de dicho beneficio que se considere realizada en el ejercicio 2013, en función de la amortización deducida fiscalmente por A. Siguiendo una interpretación teleológica de la norma fiscal, cada año resultará preciso incorporar un montante de 150, correspondiente con el exceso de la amortización deducida por la entidad adquirente (4.600) con respecto a la que habría deducido la transmitente si la operación interna no se hubiera llevado a efecto (4.450)⁴³. Así pues, suponiendo que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A, B y C, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo de 2013, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio económico será de: $-4.600 + 14.000 + 100 - 14.000 - 100 + 150 = -4.450$. Este resultado coincide con el que habría arrojado la base imponible del grupo en caso de que la operación interna no hubiera tenido lugar, dado que, en tal supuesto, el importe de la amortización registrada por la sociedad B una vez prestado el servicio ascendería a 4.450⁴⁴.

⁴³ Vid. ejemplo 3.

⁴⁴ Vid. nota 42.

5. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE ACTIVOS FINANCIEROS

De conformidad con lo establecido en el artículo 46 del RD 1159/2010, «Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo, excluidas las participaciones en el capital de sociedades del grupo reguladas en el artículo 39, que deberán contabilizarse de acuerdo con lo previsto en el citado artículo». Tal y como se desprende del contenido de la norma transcrita, la

regla de diferimiento en ella prevista no resultará de aplicación a aquellos supuestos en los que una entidad del grupo venda a otra también del grupo una participación en el capital de una tercera sociedad perteneciente al mismo. Al margen de estas situaciones, dispone el referido artículo 46 que, de producirse una operación interna de activos financieros, la diferencia entre el precio de venta pactado y el valor contable del activo deberá diferirse hasta el ejercicio en que la misma se realice, entendiéndose producida dicha realización cuando el activo transmitido internamente sea enajenado a tercero, y, por tanto, se produzca su salida definitiva del grupo de empresas.

EJEMPLO 10

Las entidades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de sociedades que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal.

En enero de 2013, la sociedad B vende a la entidad A, por importe de 12.000, una participación del 80 % en el capital de una sociedad X ajena al grupo y residente en territorio español. El balance de X en la fecha de transmisión se estructura como sigue:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
15.000	Tesorería	Capital	10.000
		Reservas	5.000

Se sabe que la participación poseída por B había sido adquirida en diciembre de 2003, fecha de constitución de la sociedad X.

En marzo de 2014, A vende la mitad de su participación en X a un tercero ajeno al grupo por un precio de 6.800. El balance de la entidad X en la fecha de transmisión presenta la siguiente estructura:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
17.000	Tesorería	Capital	10.000
		Reservas	7.000

Desde el punto de vista individual, la operación de compraventa realizada entre las entidades A y B habrá determinado para la segunda de estas la obtención de un beneficio de 4.000, diferencia entre el precio de venta de la participación (12.000) y su valor de adquisición ($0,8 \times 10.000 = 8.000$). Así pues, el asiento registrado por dicha entidad en sus cuentas anuales habrá sido el siguiente:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		8.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		4.000

La sociedad A, por su parte, habrá contabilizado la participación adquirida por su valor de adquisición:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

De cara a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, el beneficio obtenido por B con motivo de la transmisión interna deberá ser objeto de eliminación. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	4.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (A)		4.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda (B)	4.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		4.000

En el plano fiscal, y por lo que se refiere a la determinación de la base imponible del grupo, la suma de bases imponibles individuales deberá ajustarse mediante la eliminación del beneficio de 4.000 obtenido por B con ocasión de la venta interna, ya que rigen

.../...

.../...

los criterios contables. Suponiendo que el grupo se encuentra constituido únicamente por las sociedades A y B, y que estas no han realizado ninguna otra operación a lo largo del ejercicio en curso, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 será de 0 ($0 + 4.000 - 4.000 = 0$). A su vez, la eliminación del beneficio de 4.000 justificará la imposibilidad de que el grupo aplique en este momento la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna, pese a que el mismo se corresponde con reservas generadas por la sociedad participada desde la fecha de adquisición que ya han sido sometidas a tributación previa en sede de la citada entidad. Tal imposibilidad resulta lógica si asumimos la premisa de que, como consecuencia de la eliminación practicada, no se produce una situación de doble imposición que sea necesario corregir.

Por lo que respecta al ejercicio 2014, la venta de la mitad de la participación en el capital social de la entidad X habrá supuesto para la sociedad A la generación de un beneficio de 800, diferencia entre el precio de venta pactado (6.800) y el valor de adquisición de la participación transmitida ($0,5 \times 12.000 = 6.000$). El asiento contable realizado por dicha entidad en sus cuentas individuales habrá sido, por tanto, el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.800	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		6.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		800

En relación con la formulación de las cuentas anuales consolidadas, debemos tener presente que, con motivo de la venta a tercero, y en consonancia con lo establecido en el artículo 46 del RD 1159/2010, una parte del beneficio interno previamente eliminado, en concreto la mitad, se entiende realizado en el propio ejercicio económico de la enajenación, de forma que procede su incorporación a las mismas. Mientras, el resto del resultado obtenido inicialmente por la sociedad B deberá continuar eliminándose de las cuentas del grupo, lo que exigirá efectuar un apunte en la cuenta de reservas de la mencionada entidad⁴⁵.

De acuerdo con lo expuesto, los ajustes a practicar en el balance del grupo consistirán, por un lado, en la eliminación de la parte del resultado interno que todavía no ha sido realizada frente a terceros ($0,5 \times 4.000 = 2.000$), y, por otro, en la incorporación de aquel importe que se ha externalizado con ocasión de la venta realizada fuera del grupo. Así:

⁴⁵ Vid. ejemplo 1.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	2.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (A)		2.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	2.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		2.000

Por su parte, el ajuste a practicar para la confección de la cuenta de resultados consolidados será el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	2.000	
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		2.000

Por lo que atañe a la determinación de la base imponible consolidada en el ejercicio de la venta, conviene matizar que el primero de los ajustes practicados en balance no surte ningún efecto en el plano fiscal, pues se trata de una eliminación a nivel de balance exclusivamente. Sí será preciso incorporar, por el contrario, la parte del beneficio interno previamente eliminado que se entiende realizada como consecuencia de la enajenación a tercero. Suponiendo, de nuevo, que el grupo constituido por las entidades A y B no ha realizado más operaciones a lo largo de 2014, la base imponible consolidada en el periodo correspondiente a dicho ejercicio será de: $800 + 0 + 2.000 = 2.800^{46}$. Este resultado coincide plenamente con el que se habría obtenido si la compraventa interna efectuada en 2013 no se hubiera producido, ya que, en tal caso, el beneficio que la venta de la participación a un tercero habría supuesto para el grupo sería igual a la diferencia entre el precio de venta pactado (6.800) y el valor contable de la participación transmitida en dicha fecha ($0,5 \times 0,8 \times 10.000 = 4.000$).

Por lo que concierne a la tributación del beneficio integrado en la base imponible del grupo con motivo de esta segunda transmisión, debemos cuestionarnos la posibilidad de aplicar

⁴⁶ Recordemos que la base imponible de la sociedad A en el periodo impositivo correspondiente a 2014 incluye el beneficio de 800 generado con motivo de la venta de la mitad de la participación en X a un tercero ajeno al grupo.

.../...

.../...

la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna. A este respecto, resulta necesario tomar en consideración que, en el supuesto de hecho planteado, concurren los dos requisitos exigidos en el artículo 30.5 de la LIS para el recurso a dicho beneficio fiscal, a saber: que el porcentaje de participación con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5 %, y que dicho porcentaje haya sido poseído durante un periodo de tiempo superior al año. El cumplimiento de ambos requisitos justifica la posibilidad de que, en el periodo impositivo correspondiente a 2014, el grupo pueda aplicar la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna sobre la menor de dos cantidades: el beneficio derivado de la transmisión a tercero, que en nuestro caso es de 2.800, o el incremento neto de beneficios no distribuidos correspondiente a la participación transmitida durante todo el tiempo de posesión de la misma, que en este supuesto coincide con el beneficio total asociado a la venta $(0,8 \times 0,5 \times 7.000 = 2.800)^{47}$. El ahorro fiscal máximo que el grupo constituido por las entidades A y B podrá obtener a nivel de cuota íntegra consolidada asciende, por tanto, a 840 $(0,3 \times 2.800)$.

⁴⁷ Esta coincidencia de importes resulta lógica si tenemos en cuenta que en las dos transmisiones realizadas la participación ha sido enajenada por el valor de los fondos propios de X en la fecha de venta.

6. ADQUISICIÓN A TERCEROS DE PASIVOS FINANCIEROS EMITIDOS POR EL GRUPO

Dispone el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo se registrará un resultado», el cual habrá de ser determinado por «diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición». Tal y como se desprende del contenido del precepto transcrito, en caso de que una de las sociedades del grupo adquiera a un tercero un pasivo financiero emitido por otra sociedad perteneciente al mismo, la diferencia entre el valor contable de dicho pasivo y el precio de compra habrá de figurar en el resultado contable consolidado en el ejercicio de la adquisición. Sin embargo, y como consecuencia de la aplicación del método del coste amortizado para la valoración de este tipo de instrumentos financieros, la mencionada diferencia lucirá en el resultado contable individual de la sociedad adquirente a medida que esta vaya percibiendo los intereses correspondientes a la operación realizada⁴⁸. Así,

⁴⁸ Según lo establecido en el apartado 3 de la NRV 9.^a del PGC 2008, «Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías: 1. Débitos y partidas a pagar. 2. Pasivos financieros mantenidos para negociar. 3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias». A continuación, la propia norma precisa qué clase de pasivos deben considerarse incluidos dentro de cada una de las categorías señaladas.

como señalan CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*, «No se trata de una eliminación de resultados por operaciones internas, sino de reconocer un resultado que se produce a efectos de la unidad económica grupo de forma anticipada a como se iría reconociendo en las cuentas individuales»⁴⁹.

Por lo que se refiere a los efectos que, en el plano fiscal, cabe atribuir a la norma analizada en el presente apartado, es posible distinguir dos alternativas de actuación. La primera radica en considerar que la previsión contenida en el artículo 48 no surte ningún efecto en el ámbito fiscal, ya que, por expresa disposición del precepto indicado, el resultado al que el mismo se refiere se registra «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas». Así pues, ni en las cuentas anuales de la sociedad adquirente de los títulos, ni, consecuentemente, en su base imponible individual, figurará beneficio alguno con motivo de la adquisición⁵⁰. Esta circunstancia justifica que para la determinación de la base imponible consolidada no resulte precisa la práctica de ningún ajuste, dado que el propio método seguido para su cálculo (recordemos que dicha magnitud parte del sumatorio de bases imponibles individuales y no del resultado contable consolidado) evitaría el traslado al plano fiscal del ajuste exigido por la normativa contable para la formulación de las cuentas anuales del grupo. Además, debemos tener en cuenta que, en definitiva, el ajuste exigido por el artículo 48 del RD 1159/2010 no constituye una eliminación de resultados por operaciones internas ni una incorporación en el sentido estricto del término (pues no ha habido eliminación previa), por lo que el mismo no parece quedar amparado por la remisión contenida en el artículo 71.2 de la LIS a la normativa contable. De aquí que ÁLVAREZ MELCÓN, S. proponga la eliminación contable por adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo como un ejemplo de «eliminaciones que son importantes para la formulación de cuentas anuales consolidadas pero que no tienen trascendencia alguna al calcular la base imponible consolidada del grupo ya que son eliminaciones que se realizan exclusivamente a efectos mercantiles en el proceso de elaboración de cuentas anuales consolidadas, y a efectos de la formulación de las mismas»⁵¹.

Ahora bien, continuando con la primera de las alternativas posibles, una vez aceptado que el ajuste propuesto en el artículo 48 del Real Decreto de 2010 no tiene ninguna relevancia en el marco de la determinación de la base imponible del grupo, cabe cuestionarse en qué momento y de qué modo debe procederse al reconocimiento del resultado que la operación realizada supone para este. A mi juicio, la respuesta a ambas cuestiones se encuentra ligada necesariamente a las consecuencias derivadas de la aplicación del método de valoración del coste amortizado, que llevará al reco-

⁴⁹ CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1211.

⁵⁰ En consonancia con esta tesis, recuerda SERRANO GUTIÉRREZ, A. el contenido del artículo 48 del RD y matiza que «puesto que este resultado no incide sobre las bases imponibles individuales de las sociedades del grupo fiscal, su importe no tendrá trascendencia en la determinación de la base imponible del grupo fiscal» [«El régimen de consolidación fiscal según la Ley 24/2001», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 2, 2002, pág. 206]. En esta misma línea se pronuncian, asimismo, LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E. [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, ob. cit., pág. 139], y CASTELLANOS RUFO, E. *et alter* [*Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1.211].

⁵¹ ÁLVAREZ MELCÓN, S.: «Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pág. 864.

nocimiento del resultado referido en el artículo 48, tanto en las cuentas individuales de la entidad adquirente como en su base imponible individual, a medida que se vayan devengando los correspondientes gastos e ingresos financieros. Por tanto, a diferencia de lo que sucede en el campo de la consolidación contable, donde toda la diferencia entre el precio de adquisición de los títulos y su valor contable se reconocerá en las cuentas del grupo en el ejercicio de la adquisición, en el plano de la consolidación fiscal dicho resultado se irá integrando en la base imponible consolidada de forma gradual. Siendo ello así, parece claro que ninguno de los ajustes realizados para la formulación de las cuentas del grupo está llamado a surtir efectos en el ámbito fiscal: ni el ajuste exigido en el artículo 48 del RD 1159/2010 en el ejercicio de la adquisición del pasivo, por las razones comentadas, ni la eliminación de la parte del resultado que cada ejercicio figurará en las cuentas individuales de la entidad adquirente, puesto que lo contrario supondría dejar libre de tributación el beneficio obtenido por dicha entidad con motivo de la adquisición de los títulos emitidos por otra sociedad del grupo. Y no cabe ninguna duda de que esta no es la finalidad perseguida por el legislador fiscal.

La segunda alternativa, centrada en una interpretación teleológica y sistemática de la LIS, se caracteriza por aceptar el reconocimiento de todo el resultado que la operación realizada supone para el grupo en el propio periodo impositivo en que dicho resultado se entiende obtenido íntegramente, es decir, tal y como dispone la norma contable, en el periodo en que se adquieren a un tercero los títulos emitidos por otra sociedad del grupo. De conformidad con esta tesis, la determinación de la base imponible consolidada exigirá, por un lado, que el resultado íntegro obtenido por el grupo como consecuencia de la compra realizada por la entidad adquirente sea objeto de «incorporación» en el periodo impositivo en que tiene lugar la adquisición del pasivo, y, por otro, que en los periodos impositivos siguientes se proceda a la práctica de todos los ajustes de eliminación derivados de la aplicación de la normativa contable. Como podemos comprobar, esta segunda opción conlleva la atribución de plenos efectos fiscales al artículo 48 del RD 1159/2010, lo cual resulta justificado si tenemos presente, por un lado, que, en el supuesto ahora planteado, nos encontramos ante una especie de incorporación al resultado contable consolidado del beneficio derivado de la adquisición a tercero de un pasivo financiero emitido por el propio grupo, y, por otro, que el artículo 71.2 de la LIS efectúa una remisión en bloque a la norma contable en materia de eliminaciones e incorporaciones (particularmente representada por el RD 1159/2010)⁵².

En mi opinión, la segunda de las opciones interpretativas examinadas resulta más razonable y acorde con la esencia y características propias del régimen especial de consolidación fiscal. Así, además de tener en cuenta el argumento señalado en el párrafo precedente, lo cierto es que la configuración del grupo como sujeto pasivo único del IS debe llevarnos a entender que el beneficio que representa haber pagado por el pasivo un precio inferior a su valor contable se materializa en el mismo instante en que el grupo lo recompra. Con independencia de que los ingresos

⁵² En la medida en que la subsección 10.ª de la sección 4.ª del capítulo III del RD 1159/2010 (arts. 41 a 49) se ocupa de regular las eliminaciones de partidas intragrupo, por un lado, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados derivados de operaciones internas, por otro, parece razonable defender que la norma prevista en el artículo 48 puede ser calificada como una incorporación.

financieros asociados a dicho pasivo se vayan percibiendo al ritmo de su devengo, por tanto, considero que no cabe hablar de una periodificación de la mencionada ganancia, sino de un devengo instantáneo de la misma en el momento de la adquisición.

EJEMPLO 11

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 la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2012, la sociedad A emite 1.000 títulos de 2 euros de valor nominal cada uno, que son adquiridos por un tercero ajeno al grupo. Los gastos de emisión ascienden a 20. El tipo de interés a satisfacer anualmente es del 4 %, pagadero por anualidades vencidas. Los títulos serán reembolsados al 100 % el día 31 de diciembre de 2014.

El día 1 de enero de 2013, una vez percibido por el suscriptor el cupón correspondiente al ejercicio 2012, la sociedad B adquiere los 1.000 títulos emitidos previamente por la entidad A, satisfaciendo por ellos un importe de 1.500⁵³.

Por lo que respecta al plano individual, lo primero que debemos tomar en consideración es que, en virtud de lo establecido en el apartado 3.1.2 de la NRV 9.^a del PGC 2008, los pasivos financieros incluidos en la categoría «Débitos y partidas a pagar» «se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo»⁵⁴. Así pues, a efectos de identificar las concretas anotaciones contables que cada una de las entidades implicadas en la operación realizará a lo largo de toda la vida del empréstito, resulta preciso calcular el tipo de interés efectivo de la operación, tanto desde el punto de vista de la sociedad A como desde la perspectiva de la sociedad B.

Situándonos en la posición del emisor de los títulos, y partiendo de la premisa de que la operación de emisión ha conllevado unos gastos por importe de 20, el tipo de interés efectivo se calculará despejando la siguiente ecuación:

$$1.980 = (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-1} + (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-2} + [(1.000 \times 2) + (4\% \times 1.000 \times 2)](1 + i)^{-3}$$

De aquí se desprende que el tipo de interés efectivo asociado a la operación de emisión es del 4,363 %, por lo que el cuadro de amortización del empréstito será el siguiente:

⁵³ Para la resolución del presente ejemplo y de los siguientes, obviamos cualquier referencia a las retenciones y a los pagos a cuenta a la Hacienda Pública.

⁵⁴ *Vid.* nota 48.

.../...

.../...

	Coste amortizado inicial	Gasto por intereses	Pago de intereses	Diferencia	Coste amortizado final
31-12-2012	1.980	86,4	80	6,4	1.986,4
31-12-2013	1.986,4	86,6	80	6,6	1.993
31-12-2014	1.993,05	87	80	7	2.000

De acuerdo con los datos calculados, el asiento realizado por la sociedad A con ocasión de la emisión de los títulos habrá sido el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.980	
177	Obligaciones y bonos		1.980

Asimismo, con fecha 31 de diciembre de 2012, el pago de los intereses correspondientes habrá motivado el registro de la siguiente anotación en las cuentas individuales de la emisora:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	86,4	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
177	Obligaciones y bonos		6,4

Un año más tarde, el 31 de diciembre de 2013, la entidad A habrá registrado el mismo asiento que en el ejercicio anterior por el pago de los intereses pertinentes, al tiempo que habrá procedido a la reclasificación de la deuda del largo al corto plazo:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	86,6	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
177	Obligaciones y bonos		6,6

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	1.993	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		1.993

.../...

.../...

Finalmente, el 31 de diciembre de 2014, la entidad dominante registrará contablemente el pago del último cupón y la amortización de los títulos emitidos. Las anotaciones a practicar serán las que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	87	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		7

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Por lo que atañe a la sociedad B, la anotación contable realizada con motivo de la adquisición del pasivo será la siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

Al igual que sucedía en el caso de la entidad A, la identificación del resto de asientos registrados por la adquirente a lo largo de la vida del empréstito reclama el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación. Para ello, será preciso resolver la siguiente ecuación:

$$1.500 = (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-1} + [(1.000 \times 2) + (4\% \times 1.000 \times 2)](1 + i)^{-2}$$

El resultado que obtenemos es que el tipo de interés efectivo de la operación para la sociedad B es del 20,455 %, por lo que el cuadro de amortización del empréstito será el que se muestra a continuación:

	Coste amortizado inicial	Ingreso por intereses	Cobro de intereses	Diferencia	Coste amortizado final
31-12-2013	1.500	306,8	80	226,8	1.726,8
31-12-2014	1.726,8	353,2	80	273,2	2.000

.../...

.../...

Con fecha 31 de diciembre de 2013, la entidad B habrá realizado la siguiente anotación en sus cuentas individuales con motivo del cobro de intereses:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	226,8	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		306,8

Además, como consecuencia de la reclasificación del largo al corto plazo, el asiento registrado por la sociedad B habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	1.726,8	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		1.726,8

El día 31 de diciembre de 2014, el cobro de un nuevo cupón llevará a la sociedad B al registro contable de un asiento idéntico al efectuado en el ejercicio anterior. Asimismo, la citada entidad deberá registrar la anotación pertinente por la amortización de los títulos adquiridos y la recuperación de su valor nominal. Los concretos asientos a realizar serán los que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	273,2	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		353,2

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		2.000

En el ámbito de la consolidación contable, la formulación de las cuentas anuales consolidadas en 2013 y 2014 exige efectuar una comparación entre el importe de los gastos registrados contablemente por la sociedad A y la cuantía de los ingresos devengados a favor de la entidad B en cada uno de los referidos ejercicios. Dicha comparación se muestra en el siguiente cuadro:

.../...

.../...

	Gasto reconocido	Ingreso reconocido	Diferencia
31-12-2013	86,6	306,8	220,2
31-12-2014	87	353,2	266,2
Total	173,6	660	486,4

Por lo que concierne a la confección de las cuentas del grupo correspondientes al 2013, procede la realización, en primer lugar, de un ajuste de balance. A través de este, se eliminará el activo financiero en la entidad adquirente y el pasivo financiero en la emisora, al tiempo que se reconocerá el resultado que la operación ha supuesto para el grupo. Concretamente, el ajuste a practicar será:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo (A)	1.993	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo (B)		1.726,8
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)		266,2

Por otro lado, dispone el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo se registrará un resultado», que, en los términos anteriormente comentados, se determinará «por la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición». Este resultado, señala el apartado tercero del precepto mencionado, «lucirá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada bajo la denominación «beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo» o «pérdidas por operaciones con pasivos financieros del grupo», según corresponda». Conforme al contenido de este precepto, y teniendo presente el ajuste previamente efectuado en balance, la formulación de la cuenta de resultados consolidados exigirá la realización del siguiente ajuste:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	306,8	
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)	266,2	
661	Intereses de obligaciones y bonos		86,7
	Beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo		486,4

.../...

.../...

Como podemos comprobar, a través del ajuste practicado se eliminan el gasto y el ingreso financiero recíproco devengados en el ejercicio 2013, se corrige el saldo de la cuenta de resultados del grupo, y se reconoce, tal y como exige la norma contable, el beneficio por la operación efectuada con el pasivo financiero.

Por lo que se refiere al ejercicio 2014, la elaboración de las cuentas anuales del grupo de empresas exigirá, al igual que en 2013, la eliminación del ingreso y el gasto recíproco devengados en dicho año, así como la corrección del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias. En 2014, sin embargo, la diferencia entre la cuantía del ingreso y el gasto deberá llevarse a una cuenta de reservas, puesto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48 del RD de 2010, el resultado que la operación realizada ha supuesto para el grupo ya fue reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en el mismo ejercicio económico de la adquisición. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, por tanto y respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)	266,2	
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio neto		266,2

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	353,2	
661	Intereses de obligaciones y bonos		87
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)		266,2

A la luz de los ajustes efectuados comprobamos que, en efecto, siempre y cuando el grupo no haya realizado ninguna otra operación, el importe de las reservas en sociedades consolidadas correspondiente al ejercicio 2014 viene a recoger el resultado íntegro que la operación ha supuesto para el grupo, y que fue reconocido íntegramente en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2013. Así, la cuantía de tales reservas incorporará, por un lado, el resultado de 220,1 que las sociedades A y B aportaron al grupo en el ejercicio económico 2013 (cuando A aportó un gasto de 86,7 y B aportó un ingreso de 306,8), y, por otro, el importe de 266,2 que ha sido traspasado a una cuenta de reservas en 2014.

Con relación a los efectos fiscales de la operación realizada, la aplicación de la primera de las alternativas anteriormente propuestas nos llevará a negar toda virtualidad en el plano fiscal a la norma contenida en el artículo 48 del RD 1159/2010, de forma que el ajuste practicado de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo no se trasladará a este ámbito. Como consecuencia de ello, el resultado que la operación realizada ha supuesto para el grupo de empresas no deberá ser integrado en la base imponible de este en el periodo

.../...

.../...

impositivo en que tiene lugar la adquisición del pasivo emitido por A, como sucede en el plano contable, sino que habrá de integrarse en ella de forma gradual, al ritmo en que, según el método de valoración del coste amortizado, se vayan devengando los gastos e ingresos financieros asociados a la operación, y, por tanto, dicho resultado se vaya recogiendo en la base imponible individual de las sociedades implicadas. Suponiendo que el grupo únicamente se encuentra constituido por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo de 2013 y 2014, la base imponible consolidada correspondiente a cada uno de estos ejercicios será la siguiente:

	2013	2014
Base imponible individual sociedad A	-86,6	-87
Base imponible individual sociedad B	306,8	353,2
Base imponible consolidada	220,2	266,2

Observamos que la aplicación del método de valoración del coste amortizado determina que el resultado total de 486,4 obtenido por el grupo con motivo de la adquisición a tercero, por parte de la entidad B, del pasivo financiero previamente emitido por la sociedad A es reconocido automática y gradualmente en las bases imponibles individuales de dichas entidades, y, por ende, en la base imponible consolidada, mediante el reconocimiento de los gastos e ingresos devengados para cada una de ellas en los ejercicios 2013 y 2014. Así pues, para el cálculo de la base imponible del grupo en tales periodos impositivos no resultará precisa la realización de ajuste alguno.

Si, por el contrario, decidiéramos centrarnos en la segunda de las alternativas propuestas, en virtud de la cual es razonable atribuir plenos efectos fiscales al artículo 48 del RD de consolidación, los ajustes a practicar para la determinación de la base imponible del grupo coincidirán plenamente con los realizados en el plano contable. Por un lado, procederá la incorporación, en la base imponible consolidada correspondiente a 2013, de todo el resultado obtenido por el grupo con ocasión de la operación efectuada. Por otro, el reconocimiento íntegro de dicho resultado en 2013 justificará la necesidad de eliminar los gastos e ingresos financieros devengados, respectivamente, en 2013 y 2014.

Para la resolución del ejemplo, supondremos, de nuevo, que el grupo de empresas se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado ninguna otra operación a lo largo del lapso temporal considerado. Pues bien, de conformidad con lo señalado en el párrafo anterior, la base imponible del grupo en 2013 será de: $-86,67 + 306,81 + 486,4 + 86,67 - 306,81 = +486,4$. Por su parte, para el cálculo de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2014 tan solo será necesario eliminar el gasto de 86,96 integrado en la base imponible individual de la entidad A y el ingreso de 353,2 percibido por la entidad B, de tal suerte que el importe de dicha magnitud será de: $-86,96 + 353,2 + 86,96 - 353,2 = 0$.

7. ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS INTERNOS

Conforme a lo establecido en el artículo 49 del RD 1159/2010, «Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo». A continuación, distingue el precepto indicado según que el dividendo acordado haya sido distribuido con cargo a reservas (esto es, con cargo a resultados de ejercicios anteriores), en cuyo caso el dividendo será eliminado considerando reservas de la sociedad perceptora, o bien se trate de un dividendo a cuenta, supuesto en el que la eliminación se realizará «contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó». Como vemos, el mecanismo previsto para la eliminación de dividendos internos no conduce a una eliminación de estos en el sentido estricto del término, ya que el importe del dividendo percibido no desaparece de las cuentas anuales del grupo, sino que, más bien, parece operar como un criterio de reclasificación, de acuerdo con el cual el dividendo repartido aparecerá en las cuentas consolidadas bajo una denominación distinta a esta (es decir, no como dividendo sino como reservas de la sociedad que lo percibe, en el caso del dividendo definitivo, o como resultado de la sociedad que lo distribuye, en el caso del dividendo a cuenta).

Conviene destacar, por otro lado, que el mencionado artículo 49 no regula expresamente un mecanismo de incorporación del montante eliminado a la cuenta de resultados del grupo, y es que, a diferencia de lo que sucede con el resto de resultados derivados de operaciones internas, los dividendos internos, que por tener esta consideración hayan sido eliminados de las cuentas consolidadas, no habrán de ser objeto de incorporación posterior. Concluimos, por tanto, que nos encontramos ante una eliminación realizada a título definitivo, lo cual resulta razonable si tomamos en consideración dos factores. Por una parte, que la incorporación del dividendo eliminado a las cuentas del grupo conduciría a un efecto indeseado al provocar que un mismo importe figurara en ellas dos veces. Por otra, que el dividendo distribuido en ningún caso tiene naturaleza de resultado procedente de una operación interna (que, como tal, deba ser incorporado a las cuentas del grupo con motivo de su realización frente a terceros), sino que constituyen «meros traspasos de fondos internos» de una sociedad a otra⁵⁵.

De la definición literal de dividendo interno ofrecida por el artículo 49 del RD 1159/2010 se desprenden, además, otros dos elementos importantes. En primer lugar, que el requisito que debe concurrir para que el dividendo percibido tenga tal consideración, y, en consecuencia, deba ser eliminado, es que tanto la sociedad que lo reparte como la que lo percibe formen parte del mismo grupo en el ejercicio en que se procede a su distribución, por lo que parece irrelevante que los beneficios con cargo a los cuales se reparte dicho dividendo hayan sido generados por la sociedad participada antes o después de su incorporación a él. En segunda instancia, que el dividendo percibido únicamente podrá ser objeto de eliminación en caso de que haya sido registrado por la sociedad perceptora como un ingreso del ejercicio, para lo cual resulta imprescindible que

⁵⁵ CASTELLANOS RUFO, E. *et aliter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1.212.

el beneficio que está siendo objeto de reparto haya sido generado por la entidad participada con posterioridad a la fecha de adquisición de la participación por parte del socio⁵⁶.

Por lo que concierne a la perspectiva fiscal, establece el 72.3 de la LIS que «No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4», siendo esta la única referencia normativa, efectuada por la LIS en el marco del régimen de consolidación, a los denominados dividendos internos⁵⁷. Así pues, en el ámbito del IS partimos de la premisa de que la eliminación del dividendo interno únicamente procederá en el supuesto de que la sociedad perceptora tenga derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30 de la LIS.

EJEMPLO 12

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 conforme al régimen especial de consolidación fiscal.

La sociedad A posee el 100 % de la entidad B desde la fecha de su constitución. En el mes de diciembre de 2013, B ha acordado un reparto de dividendos por importe de 1.000 con cargo a resultados del ejercicio 2012.

Desde el punto de vista contable, el acuerdo y posterior distribución del dividendo habrá motivado el registro de los siguientes asientos en las cuentas individuales de la sociedad B:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultados del ejercicio 2012	1.000	
526	Dividendo activo a pagar		1.000

.../...

⁵⁶ De conformidad con lo establecido en la NRV 9.ª 2.8 del PGC 2008, «si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición [...] no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión».

⁵⁷ En relación con esta cuestión, señala LÓPEZ ALBERTS, H. que «Esta escasa regulación de la operación cuyo análisis nos ocupa solo puede tener un significado: la norma fiscal se refugia, una vez más y como regla general, en el ordenamiento mercantil-contable a los efectos de definir el tratamiento que han de tener los dividendos internos. Por tanto y dejando provisionalmente al margen los supuestos especiales del artículo 28.4 de la LIS –vigente art. 30. –, si la norma mercantil-contable establece la necesidad de eliminar de la cuenta consolidada de resultados el importe de un determinado dividendo interno, habrá de entenderse que dicha eliminación es procedente en iguales términos en la base imponible consolidada» [Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas, ob. cit., págs. 122-123].

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Por su parte, el hecho de que el dividendo percibido proceda de unos beneficios generados con posterioridad a la adquisición de la participación habrá llevado a la sociedad perceptora a la contabilización de dicho dividendo como ingreso. En concreto, las anotaciones contables realizadas por la referida entidad en sus cuentas anuales habrán sido las que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendos a cobrar	1.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
545	Dividendos a cobrar		1.000

A efectos de la formulación de cuentas anuales consolidadas, y dado que nos encontramos ante un dividendo distribuido con cargo a resultados procedentes de ejercicios anteriores, dispone el artículo 49 del RD 1159/2010 que el mismo habrá de ser eliminado considerándolo reservas de la sociedad perceptora. Así pues, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados del grupo serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	1.000	
113	Reservas (A)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (A)	1.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de A)		1.000

.../...

.../...

En relación con el ajuste practicado, subrayan SERRA SALVADOR, V. *et alter* la necesidad de tener en cuenta «que el grupo obtuvo los resultados, que ahora se reparten en forma de dividendo, en ejercicios anteriores; por ello debe aparecer en las cuentas de reservas. Por otra parte, es un resultado que le corresponde a la sociedad perceptora de los mismos; por ello las cuentas que se ajustan son las de la misma sociedad»⁵⁸.

Por lo que se refiere al plano fiscal, debemos tener presente que el dividendo es repartido con cargo a unos beneficios que ya tributaron en sede de la sociedad participada en el periodo impositivo de su obtención, de modo que, en principio, la sociedad A tendrá derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos en su modalidad del 100 % (pues se cumplen los requisitos de porcentaje y antigüedad de la participación exigidos en el art. 30.2 LIS)⁵⁹. Este hecho justificará, en el ámbito de la determinación de la base imponible consolidada, la eliminación del montante percibido por la citada entidad en concepto de dividendo. Suponiendo que el grupo únicamente se encuentra constituido por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 será nula ($1.000 + 0 - 1.000 = 0$), siendo este el mismo resultado que se obtendría en caso de que la operación interna de reparto de dividendos no hubiese tenido lugar⁶⁰.

⁵⁸ SERRA SALVADOR, V. *et alter*: *Consolidación contable de grupos empresariales*, ob. cit., pág. 253.

⁵⁹ En caso de que nos cuestionáramos qué eliminación procedería en el plano fiscal si el porcentaje de deducción aplicable fuese del 50 %, la conclusión a la que llegaríamos es que dicha situación no es compatible con la consideración de dividendo interno atribuida al importe percibido. Así, debemos partir de la premisa de que procederá la aplicación de dicho porcentaje cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias: que la participación de la dominante en el capital social de la dependiente sea inferior al 5 %, o bien, que la misma tenga una antigüedad inferior al año en la fecha en que se reparte el dividendo (y, además, no se tenga la intención de mantenerla durante el periodo de tiempo que reste hasta alcanzar el año). En el seno de un grupo de empresas, no cabe duda de que el primero de los requisitos mencionados se incumplirá necesariamente puesto que, para poder formar parte de un grupo fiscal, el porcentaje de participación poseído por la dominante ha de ser, al menos, del 75 % del capital social de la dependiente. Por lo que respecta al periodo de tenencia de la participación, ciertamente podría darse el caso de que, en la fecha de reparto del dividendo acordado, la sociedad dominante hubiera poseído los títulos durante un periodo de tiempo inferior al año y no tuviera la intención de mantener la participación durante el tiempo necesario hasta completar el referido plazo. Se da la circunstancia, no obstante, de que un requisito indispensable para que el dividendo percibido tenga la consideración de interno es que la sociedad participada reúna las condiciones para formar parte del grupo a lo largo de todo el periodo impositivo (cuya duración normalmente coincidirá con el año natural), de tal suerte que, de no cumplirse esta exigencia, la sociedad dependiente quedaría excluida del grupo con efectos del primer día del periodo impositivo, y, consecuentemente, el dividendo distribuido adquiriría la condición de externo. De acuerdo con lo expuesto, siempre que un dividendo interno pueda ser eliminado de la base imponible del grupo será porque goza del derecho a la aplicación de una deducción por doble imposición de dividendos en su modalidad del 100 %.

⁶⁰ Nótese que, en supuestos como el ahora tratado, la eliminación del dividendo determinará la inaplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, lo cual resulta razonable si tenemos en cuenta que, como consecuencia de la eliminación realizada, el importe percibido no figurará en la base imponible del grupo y, por tanto, no será sometido a una doble tributación que resulte necesario corregir.

EJEMPLO 13

Suponemos la misma información que la proporcionada en el ejemplo 12, con la particularidad de que el dividendo distribuido lo es a cuenta de los resultados del propio ejercicio 2013.

En este supuesto, el acuerdo y posterior distribución del dividendo habrán motivado el registro de los siguientes asientos en las cuentas individuales de la sociedad participada:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	1.000	
525	Dividendo activo a pagar		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
525	Dividendo activo a pagar	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

La sociedad A, por su parte, habrá realizado las anotaciones contables que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendos a cobrar	1.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
545	Dividendos a cobrar		1.000

Por lo que atañe a la confección de las cuentas anuales consolidadas, dispone el artículo 49 del RD 1159/2010 que, en aquellos casos en los que lo distribuido tenga naturaleza de dividendo a cuenta, la eliminación deberá realizarse «contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó». De conformidad con el contenido de este precepto, los ajustes que deberán practicarse en balance y cuenta de resultados consolidados son los siguientes:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	1.000	
557	Dividendo activo a cuenta (B)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	1.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de A)		1.000

En el plano fiscal, y dada la posibilidad inicial de que la sociedad dominante aplique la deducción por doble imposición de dividendos sobre el importe percibido, la regla aplicable será exactamente la misma que en el ejemplo anterior. Así pues, la base imponible consolidada deberá ser ajustada a efectos de que el dividendo recibido por la sociedad A no figure en ella. Suponiendo que el grupo se encuentra integrado únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, el ajuste practicado justificará que la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 sea nula.

8. LAS ELIMINACIONES E INCORPORACIONES DE RESULTADOS DERIVADOS DE OPERACIONES INTERNAS EN LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Sin perjuicio de los numerosos cambios que la reforma tributaria operada por el Gobierno ha supuesto en el ámbito del IS, lo cierto es que en lo referente a la determinación de la base imponible consolidada no se observan modificaciones importantes. Lo mismo sucede en relación con las eliminaciones e incorporaciones, donde el legislador se ha ocupado, básicamente, de introducir cambios de índole formal. Así, por ejemplo, por lo que respecta a las eliminaciones, la remisión al «artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo», antes contenida en el artículo 71.2 de la LIS, es sustituida por una remisión expresa al RD 1159/2010, lo cual resulta razonable si partimos de la premisa de que esta es la norma contable por excelencia en materia de consolidación⁶¹. Se deroga, por otro lado, el artículo 72.1 de la LIS, que definía el

⁶¹ La misma modificación se efectúa en relación con las eliminaciones, ya que la previsión de que «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros» es sustituida por la

concepto de operación interna, y la previsión contenida en el apartado 2 de dicho precepto, en virtud de la cual se practicarán las eliminaciones de resultados cuando estos estén incorporados en la base imponible individual de alguna de las entidades que conforman el grupo. Se trata, no obstante, de cambios sin trascendencia práctica, ya que un razonamiento lógico nos llevaría a la firme conclusión de que tanto uno como otro precepto resultan innecesarios⁶².

A mi juicio, la única novedad que podría parecer destacable de entre todas las que se han introducido en el ámbito de la eliminación de resultados derivados de operaciones intragrupo es la referida a la eliminación de dividendos internos. Bien es sabido, a este respecto, que el legislador ha efectuado una reforma sustancial de la deducción por doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna al derogar el vigente artículo 30 de la LIS y regular una nueva «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español», que podrá resultar aplicable siempre que concurren los mismos requisitos hasta ahora exigidos para la aplicación de la deducción en su modalidad del 100 % (a saber: que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital de la entidad que reparte el dividendo sea, al menos, del 5 %, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 50 millones de euros; y que la participación se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye, o, en su defecto, que se mantenga hasta completar dicho plazo). La modificación realizada se completa con una supresión de todas aquellas circunstancias que, en virtud de lo hasta ahora dispuesto en el apartado 4 del artículo 30, determinan la imposibilidad de aplicar la deducción por doble imposición (rentas derivadas de una reducción de capital, lavado de dividendo, dividendos que no determinan la integración de un ingreso en la base imponible del socio, etc.).

Desde el punto de vista de la consolidación fiscal, y como no podía ser de otra manera, la derogación de la deducción por doble imposición y de todas aquellas prohibiciones a su aplicación contempladas en la norma han derivado en una propuesta de supresión del vigente artículo 72.3 de la LIS, en virtud del cual «No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiera procedido la deducción por doble imposición interna

de que «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre.

⁶² Por lo que se refiere a la definición de operación interna ofrecida por la LIS, lo cierto es que la misma coincide plenamente con la establecida por la normativa contable, a la que ya se remite expresamente el artículo 71.2 de la LIS. Con relación a la segunda cuestión, lo que, desde mi punto de vista, el legislador pretende poner de manifiesto es que, a efectos de determinar la base imponible consolidada, no resultará procedente la eliminación de aquellos resultados que, aun habiendo sido registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de la sociedad de que se trate, no hayan sido integrados en la base imponible de dicha entidad por haberse practicado un ajuste negativo que ha anulado sus efectos fiscales. Debemos tener en cuenta, sin embargo, que para la determinación de la base imponible del grupo se parte del sumatorio de bases imponibles individuales, y que, lógicamente, aquellos resultados que no se encuentren integrados en ellas por haber resultado de aplicación alguna norma fiscal especial no pueden ser eliminados. Así pues, parece innecesario que la LIS se pronuncie de forma expresa sobre la imposibilidad de eliminar algo que, desde el punto de vista jurídico-tributario, no existe.

prevista en el artículo 30.4 de esta ley». A mi entender, esta última derogación resulta absolutamente lógica. En primer lugar, opino que se trata de una medida necesaria, pues si eliminamos las prohibiciones a la aplicación de la deducción hasta ahora existentes también debemos eliminar todos aquellos preceptos que, directa o indirectamente, se remitan o hagan alusión a las mismas. En segunda instancia, y según lo comentado anteriormente al tratar la eliminación de dividendos internos, las propias circunstancias concurrentes en los grupos determinarán en todo caso el cumplimiento de los dos requisitos exigidos para la aplicación de la exención (porcentaje de participación igual o superior al 5 % y tenencia durante al menos un año). Si no cabe pensar en un grupo en el que no se cumplan estos requisitos, no hay duda de que la exención siempre resultará aplicable respecto de los dividendos internos, y, consecuentemente, siempre procederá la eliminación de los mismos, por lo que queda justificada la supresión de toda norma que limite tal eliminación.

9. CONCLUSIONES

Uno de los pasos esenciales a la hora de proceder a la determinación de la base imponible del grupo consiste en la eliminación de todos los resultados procedentes de operaciones internas, cuya tributación quedará diferida hasta el periodo impositivo en que el resultado de que se trate genere efectos frente a terceros ajenos al grupo de empresas. Por lo que se refiere al procedimiento que ha de seguirse para la práctica de las eliminaciones pertinentes, el artículo 71.2 de la LIS contiene una remisión expresa a lo dispuesto en la normativa contable en relación con esta materia, que viene constituida principalmente por el RD 1159/2010 sobre formulación de cuentas anuales consolidadas.

Por lo que atañe a la eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado e inversiones inmobiliarias, la aplicación de lo dispuesto en la norma contable permite afirmar que si el elemento internamente transmitido es un bien amortizable y, además, se da la circunstancia de que la amortización practicada no se incorpora como coste de ningún otro activo, el resultado previamente eliminado deberá ser incorporado a la base imponible del grupo al ritmo de la amortización. En el plano contable, esta incorporación equivale a la eliminación del resultado contable consolidado del exceso de amortización practicada en sede de la entidad adquirente con respecto a la que habría contabilizado la transmitente si el elemento de que se trate no hubiera sido objeto de una compraventa interna⁶³. En el ámbito fiscal, sin embargo, la usual aplicación de la norma sobre amortización de los bienes que se adquieren usados motivará la existencia de diferencias entre la amortización registrada contablemente y la fiscalmente deducible, y, en consecuencia, el incumplimiento de aquella igualdad. Con relación a la forma de proceder en estos supuestos, opino que es posible distinguir dos alternativas de actuación: de un lado, proceder a la incorporación a la base

⁶³ Al igual que hemos supuesto en todos los ejemplos desarrollados en el presente trabajo, esta conclusión parte de las hipótesis de que la operación se realiza con beneficio y de que el adquirente mantiene la vida útil, el valor residual y el método de amortización que en su día estimó la transmitente.

imponible consolidada de aquella parte del resultado inicialmente eliminado que se corresponda con la amortización fiscalmente deducida, y, de otro, incorporar el exceso que la amortización deducida por la entidad adquirente representa sobre la que habría deducido la transmitente si la operación interna no hubiese tenido lugar. Si bien es cierto que una interpretación literal de la normativa contable, a la que expresamente se remite el artículo 71.2 de la LIS, nos llevaría a decantarnos por la primera de las opciones propuestas, una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación fiscal nos conduce a admitir como válida y razonable la segunda de ellas, pues solo mediante el recurso a la misma se consigue alcanzar efectivamente aquello que se pretende a través del juego de las eliminaciones e incorporaciones: deshacer la operación realizada y atribuirle efectos a medida que se vaya externalizando. En cualquier caso, la conclusión a la que llegamos es que, con independencia de cuál sea la alternativa de interpretación escogida, los ajustes realizados a efectos de proceder al cálculo del resultado contable consolidado no se trasladarán al ámbito fiscal como consecuencia del propio proceso de determinación de la base imponible consolidada.

Por otra parte, no cabe duda de que la defectuosa redacción de la norma sobre amortización de los bienes usados contenida en el artículo 2.4 del RIS genera, en estos supuestos, la aparición de serias diferencias entre contabilidad y fiscalidad que aconsejan, a mi entender, la introducción en la norma de una regla específica que determine el criterio a seguir para amortizar fiscalmente los bienes del inmovilizado que son objeto de transmisión entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo fiscal, o, al menos, un pronunciamiento expreso por parte de la DGT que contribuya a esclarecer la forma en que debe procederse en este contexto.

Por lo que concierne a los supuestos de adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo, señala el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas» se registrará un resultado. Desde el punto de vista individual, no obstante, la aplicación del método del coste amortizado que prevé el PGC 2008 para la valoración de los denominados débitos y partidas a pagar provocará que dicha diferencia vaya apareciendo en las cuentas individuales de las sociedades que integran el grupo, y, consecuentemente, en su base imponible individual, a medida que se vayan percibiendo los intereses correspondientes.

Por lo que se refiere a los efectos que el citado precepto está llamado a surtir en el plano fiscal, una interpretación literal del artículo 48 del RD 1159/2010 nos lleva a defender que la previsión en él contenida no despliega ninguna consecuencia. Una interpretación teleológica y sistemática de la LIS reclama, por el contrario, la atribución de plenos efectos fiscales a dicho precepto normativo. A mi juicio, esta segunda tesis resulta más acertada por dos motivos: en primera instancia, porque el mencionado artículo 48 se encuentra contenido en la subsección 10.^a de la sección 4.^a del capítulo III del RD de 2010, al que indudablemente se remite el artículo 71.2 de la LIS; y, en segundo lugar, porque la misma se muestra más coherente con la esencia y con las características propias del régimen de consolidación. Entiendo, en este sentido, que la configuración del grupo como sujeto pasivo del IS sustenta la tesis de que, si bien los ingresos financieros asociados al pasivo adquirido se irán percibiendo de forma paulatina, el beneficio que para el grupo representa haber adquirido este por debajo de su valor nominal se materializa y devenga instantáneamente en el momento mismo de la adquisición.

Una última mención en este apartado merece la eliminación de dividendos internos que, a diferencia del resto de eliminaciones derivadas de resultados internos, se caracteriza por practicarse a título definitivo. De este modo, el importe percibido por el socio no figurará en la base imponible consolidada ni en el propio periodo impositivo en que se acuerda la distribución del dividendo ni en uno posterior. Esta conclusión deriva, en primera instancia, de una interpretación literal del artículo 49 del RD 1159/2010, que no prevé expresamente ningún criterio para la incorporación del importe eliminado ni emplea en ningún momento el concepto «diferir». Además, es preciso tomar en consideración dos factores adicionales. Por un lado, que el dividendo que se reparte tiene su origen en unos resultados que ya han tributado efectivamente en sede de la sociedad que lo reparte (o que van a hacerlo, en caso de que se trate de un dividendo a cuenta). La incorporación posterior del mismo a la base imponible consolidada supondría integrar en ella, y consecuentemente someter de nuevo a tributación, un importe que ya figuró en la base imponible del grupo correspondiente al periodo impositivo en que se obtuvieron los beneficios de los que procede, produciéndose así un efecto indeseado de doble imposición. Por otro lado, no cabe duda de que la distribución de un dividendo a favor de otra sociedad del mismo grupo en modo alguno reviste naturaleza de resultado procedente de una operación interna. Tan solo representa un mero traspaso de fondos internos de una entidad a otra.

Bibliografía

ÁLVAREZ MELCÓN, S. [2003]: «Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, pág. 864.

CASTELLANOS RUFO, E. *et alter* [2012]: *Memento práctico. Contable, 2013*, págs. 1.200, 1.211 y 1.212.

GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. [2008]: «Régimen especial de consolidación fiscal», *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, pág. 901.

LÓPEZ ALBERTS, H. [2000]: *Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, págs. 122, 123 y 436.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. [2013]: *Memento práctico. Impuesto sobre Sociedades, 2013*, pág. 1.176.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E. [2012]: *Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, págs. 117, 118 y 139.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J. [2013]: *Manual de consolidación contable y fiscal*, págs. 825 y 838.

PEÑA ÁLVAREZ, F. [1978]: «El grupo de sociedades: su problemática fiscal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. VII, núms. 23 y 24, pág. 120.

SERRA SALVADOR, V. M. *et alter* [2011]: *Consolidación contable de grupos empresariales*, págs. 62, 210 y 253.

SERRANO GUTIÉRREZ, A. [2002]: «El régimen de consolidación fiscal según la L 24/2001», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 2, pág. 206.

NIA-ES 505. CONFIRMACIONES EXTERNAS

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 505 (Confirmaciones externas). Su objetivo primario es requerir al auditor para obtener fuentes externas de evidencia de auditoría, más que basarse únicamente en documentación interna. Asimismo, proporciona guías muy útiles para la realización de la práctica auditora.

Palabras claves: auditoría, responsabilidad del auditor, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Técnicas de Auditoría, evidencia y confirmaciones externas.

ISA 505. EXTERNAL CONFIRMATIONS

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 505 (External Confirmations). Its primary aim is to require the auditor to obtain external sources of audit evidence rather than only relying on internally provided documents. Also, provides useful guidelines regarding the audit practice.

Keywords: audit, auditor's responsibilities, International Standards on Auditing, Spanish Auditing Standards, evidence and external confirmations.

Sumario

- I. Introducción
- II. Objetivo, alcance, definiciones y contenido
- III. Ejemplo de enfoque de aplicación de la NIA-ES 505

I. INTRODUCCIÓN

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330, «Respuestas del auditor a los riesgos valorados». 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».

La fiabilidad de la evidencia de auditoría se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en que se obtiene, aumentando, en términos generales, cuando (según se indica en la NIA-ES 500, «Evidencia de auditoría», ya comentada en *RCyT*. CEF, número 383, febrero 2015):

- Se obtiene de fuentes externas.
- Los controles relacionados con la evidencia generada internamente son eficaces.
- Se obtiene directamente por el auditor.
- Es en forma de documento y no verbal.
- Se obtiene de documentos originales y no por fotocopias o faxes, documentos convertidos a formato electrónico.

La máxima que subyace en esta NIA es que la evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente puede ser más fiable que la evidencia generada internamente por la entidad.

Hay que obtener evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo, según se indica en la NIA-ES 330. Los procedimientos de confirmación externa pueden facilitar la obtención de evidencia de auditoría con un alto nivel de fiabilidad para responder a los riesgos significativos de incorrección material (fraude o error).

Otras NIA reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría. Por ejemplo:

- a) La NIA 330 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar e implementar respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basen en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, y les den respuesta. Adi-

cionalmente, la NIA 330 requiere que, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo material de transacciones, saldos contables e información a revelar. También se requiere que el auditor considere si deben realizarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos de auditoría sustantivos.

- b) La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo. Para ello, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia, obtener evidencia que sea más relevante o más fiable o ambas cosas. Por ejemplo, el auditor puede hacer especial hincapié en la obtención de evidencia directamente de terceros o en la obtención de evidencia corroborativa de varias fuentes independientes. La NIA 330 también indica que los procedimientos de confirmación externa pueden facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad que requiere para responder a los riesgos significativos de incorrección material, debidos a fraude o error.
- c) La NIA 240 indica que el auditor puede diseñar solicitudes de confirmación para obtener información corroborativa adicional como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude en las afirmaciones.
- d) La NIA 500 indica que la información corroborativa obtenida de una fuente independiente de la entidad, tales como confirmaciones externas, puede incrementar la seguridad que el auditor obtiene de la evidencia existente en los registros contables o de manifestaciones realizadas por la dirección.

II. OBJETIVO, ALCANCE, DEFINICIONES Y CONTENIDO

En definitiva, esta NIA indica que el objetivo del auditor cuando utiliza procedimientos de confirmación externa es diseñar y aplicar dichos procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

La definición de «**Confirmación externa**» según la NIA-ES 505 es la evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.

Los requerimientos de la NIA 505 en su cumplimiento son:

1. Procedimientos de confirmación externa. Mantener el control de las solicitudes de confirmación, lo que implica:
 - a) **Determinar la información a confirmar.** No solo se busca confirmación de saldos o facturas, sino también de condiciones contractuales, ausencia de acuerdos extracontractuales («acuerdos paralelos») y otra información.

- b) **Seleccionar la parte confirmante, para garantizar la máxima fiabilidad.** Esto supone enviar a partes conocedoras de la información. Se presume mayor fiabilidad si se obtiene de fuentes externas.
 - c) **Diseño de las solicitudes de confirmación.** Para ello lo primero es determinar la información a confirmar, en relación con el riesgo que se quiere cubrir y las afirmaciones. Por ejemplo: confirmación de saldos de cuentas a pagar versus confirmación de facturas (no cubre integridad del saldo). Las solicitudes de confirmación «en blanco» dan mayor fiabilidad pero pueden dar lugar a porcentajes de respuestas más bajas. Es también muy importante el validar a quién dirigir las solicitudes de confirmación y, para ello, hay que comprobar la validez de algunas o de todas las direcciones.
 - d) **Envío y seguimiento.** Hay que tener en cuenta el envío de solicitudes adicionales o recordatorios.
2. Negativa de la dirección al envío de solicitudes de confirmación. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, este debe:
- a) **Indagar sobre los motivos y buscar evidencia sobre la validez y razonabilidad de los mismos.** Habría que obtener evidencia de que la negativa no es para ocultar un fraude. Por ejemplo, la existencia de un contencioso o de una negociación en curso, cuya resolución puede verse afectada por la solicitud.
 - b) **Evaluar las implicaciones.** Hay que revisar la valoración de los riesgos y la planificación de los procedimientos. Por ejemplo, si la negativa no es razonable puede indicar existencia de un factor de fraude (como un cliente ficticio).
 - c) **Aplicar procedimientos de auditoría alternativos.** Pueden ser similares a los que resultan adecuados en caso de falta de respuesta.
- Si se concluye que la negativa no es razonable, o no se puede obtener evidencia de auditoría mediante procedimientos alternativos, habría que:
- Comunicarlo al consejo de administración.
 - Determinar las implicaciones sobre la opinión.
3. Resultados de los procedimientos de confirmación externa:
- a) **Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación.** Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas.

Posibles factores de duda:

- Se recibe de forma indirecta (a través del cliente).
- Parece no proceder de la parte confirmante seleccionada originariamente.
- Por medios no previstos (*mail*, *fax*...).

En caso de respuestas obtenidas electrónicamente, habría que:

- Validar la identidad del remitente a través del uso de firmas digitales.
- Contactar con la parte confirmante.
- Dependiendo del caso, obtener a posteriori una confirmación de respuesta física.

En caso de una respuesta verbal, obtener a posteriori la confirmación física (una respuesta verbal exclusivamente, sin evidencias adicionales, no cumpliría como soporte de auditoría).

Habría también que evaluar la necesidad de ejecutar procedimientos alternativos.

Además, si la respuesta no es fiable, hay que evaluar las implicaciones sobre la valoración de riesgos. Por ejemplo: riesgo de fraude no evaluado y sobre la planificación de los procedimientos.

b) Sin contestación (falta de respuesta, respuesta parcial o no válida).

Habría que:

- Realizar procedimientos alternativos.
- Evaluar el impacto en la auditoría.

Por ejemplo:

Para cuentas a cobrar: cobros posteriores, documentación de recepción, análisis de ventas próximas al cierre del periodo, devoluciones posteriores...

Para cuentas a pagar: pagos posteriores, análisis de albaranes de entrada...

c) Contestación en disconformidad. Habría que:

Analizar las contestaciones en disconformidad para determinar si son indicativas o no de incorrecciones. En caso afirmativo evaluar si es indicativa de fraude tal y como indica la NIA-ES 240.

Por ejemplo:

- Contestaciones en disconformidad que pueden no reflejar incorrecciones sino errores por desfase temporal, errores de medición o errores administrativos en los procedimientos de confirmación externa.

- Utilizar modelos de conciliación de bancos, clientes y acreedores que permitan recoger en detalle discrepancias.

d) **Casos en los que es necesaria una respuesta a una confirmación positiva.** Si hemos determinado necesaria la obtención de una respuesta a una confirmación positiva y no se obtiene, hemos de determinar las implicaciones sobre la auditoría y sobre la opinión. Un ejemplo de situación en que se puede dar la obligatoriedad de obtener una confirmación positiva podría ser la existencia de un riesgo de fraude por posibles ventas ficticias y con indicios de que se han acordado extracontractualmente devoluciones futuras.

En estos casos los modelos deben pedir a la parte confirmante que conteste al auditor en todos los casos, bien solicitándole que indique su conformidad con la información facilitada, o bien solicitándole que proporcione información. Generalmente se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría fiable. Sin embargo, existe el riesgo de que una parte confirmante pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información es correcta. El auditor puede reducir dicho riesgo utilizando solicitudes de confirmación positiva que no indiquen el importe (u otra información) en la solicitud de confirmación y pidiendo a la parte confirmante que cumpla el importe o proporcione otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación «en blanco» puede dar lugar a porcentajes de respuestas más bajas porque requieren un esfuerzo adicional por parte de la parte confirmante.

4. **Confirmaciones negativas.** Una confirmación negativa es una solicitud a la parte confirmante para que responda únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.

Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurren todas las siguientes condiciones:

- El auditor ha valorado el riesgo de incorrección material como bajo y ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de los controles relevantes para la afirmación.
- La población de los elementos sometidos a procedimientos de confirmación negativa comprende un gran número de saldos contables, transacciones o condiciones pequeñas y homogéneas.
- Se prevé un porcentaje muy pequeño de contestaciones en discrepancia.

- El auditor no conoce circunstancias o condiciones que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa desatendan dichas solicitudes.

5. Evaluación de la evidencia obtenida.

Hay que evaluar si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional.

Por tanto, habría que determinar la suficiencia y adecuación de la evidencia, lo que implica juicio profesional.

Para evaluar los resultados, se pueden clasificar por:

- Respuesta adecuada (cuando no tiene excepciones).
- Respuesta considerada no fiable.
- Falta de contestación.
- Contestación en disconformidad.

III. EJEMPLO DE ENFOQUE DE APLICACIÓN DE LA NIA-ES 505

Buena parte de la respuesta a los requerimientos de la NIA se sustenta en la realización de adecuados programas de auditoría en diferentes áreas donde se requieren confirmaciones externas para la validación de saldos y, en términos más amplios, de la imagen fiel de la compañía. Como ejemplo, podemos proponer los siguientes puntos, de mínimos, a contemplar en un programa de auditoría de clientes y cuentas a cobrar para cubrir los requerimientos de la NIA 505 en lo relativo a la confirmación externa de deudores:

- Obtener un balance de comprobación de saldos al cierre del ejercicio que integre el total de la deuda de cada cliente comprobando que cuadra con el mayor y analizando las diferencias que se produzcan.
- Obtener extractos de cuenta con la confirmación de los saldos más representativos para su confirmación y asegurarse de que coinciden con la contabilidad.
- Determinar el criterio de selección y alcance de la muestra a circularizar. En función de las cifras de importancia relativa, seleccionar los saldos más representativos para su confirmación directa y por escrito (clientes, efectos en cartera y efectos descontados).
- Confirmar los saldos del balance por escrito, bien en papel, bien por medio de soporte electrónico o cualquier otro método, pero cumpliendo cualquiera de ellos con garantías de fiabilidad e integridad.

- Remitir cartas de confirmación directamente a los diferentes deudores, conciliando, en su caso, las respuestas recibidas, anotando la fecha de primer envío, y remitiendo un segundo envío de respuestas no recibidas sobre cartas remitidas en el primer envío.
- Preparar un control de confirmación de saldos, incluyendo todos los solicitados, separando:
 - Saldos conformes sin excepciones.
 - Saldos disconformes.
 - Saldos con una respuesta no fiable.
 - Sin contestación.
- Si el saldo no es aceptado hay que asegurarse de ello y verificar las explicaciones recibidas.
- Si no hay respuesta, contactar por teléfono con el deudor si fuera necesario.
- Realizar procedimientos alternativos para los deudores circularizados que no han respondido mediante la verificación de documentación que acredite evidencia sobre la cuenta a cobrar como, por ejemplo: revisión de cobros posteriores, albaranes de salida, contratos... En todo caso, hay que explicar de la forma más detallada posible, en qué han consistido los procedimientos alternativos aplicados.
- Resumir los resultados de la circularización: importe circularizado, confirmados, disconformes, pruebas alternativas realizadas...

NIA-ES 510. ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA-SALDOS DE APERTURA

Ana Martí Corral

Socia MC Economistas Auditores

EXTRACTO

La Norma Internacional de Auditoría 510, «Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura» (NIA-ES 510) no supone grandes cambios respecto a la Norma Técnica de Auditoría sobre saldos de apertura que hemos venido aplicando hasta ahora. El objetivo de dicha norma es determinar la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría, teniendo en cuenta que estos, además de los importes que figuran en los estados financieros, incluyen otras cuestiones tales como contingencias y compromisos.

Esta NIA determina qué procedimientos de auditoría debe aplicar el auditor en un encargo inicial para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura, así como los efectos en el informe de auditoría.

Palabras claves: encargo de auditoría inicial, saldos de apertura y auditor predecesor.

ISA 510. INITIAL AUDIT ENGAGEMENTS-OPENING BALANCES

ABSTRACT

The International Standard on Auditing 510, «Initial Audit Engagements-Opening Balances» (Spain) ISA 510 does not bring big changes in respect of the Technical Auditing Standard on opening balances that has been applied in Spain up to now. The objective of said ISA is to define the auditor's responsibility in relation to the opening balances in an initial audit engagement, bearing in mind that said balances, apart from the amounts indicated in the financial statements, also include other matters such as contingencies and commitments.

This ISA sets out the audit procedures to be applied by the auditor in an initial engagement in order to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the opening balances and the effect this might have in the audit report.

Keywords: initial audit engagement, opening balances and predecessor auditor.

Sumario

- I. Introducción
- II. Alcance
- III. Procedimientos de auditoría
- IV. Efectos en el informe de auditoría

I. INTRODUCCIÓN

Cuando un auditor acepta un encargo de auditoría inicial, independientemente de si los estados financieros anteriores fueron o no auditados, se le plantean cuestiones como: ¿hay que revisar los saldos de apertura?, ¿qué ocurre si los saldos de apertura incluyen incorrecciones?, ¿se corresponden los saldos de apertura con los saldos al cierre del periodo anterior?, ¿incluyen estos saldos cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información?

Todas estas cuestiones quedan resueltas con la Norma Internacional de Auditoría 510 (NIA 510) donde se nos indican los procedimientos a realizar para dejar evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura.

La NIA 510 no supone grandes cambios respecto a la Norma Técnica de Auditoría sobre saldos de apertura que hemos venido aplicando hasta ahora.

Antes de empezar con la descripción de la NIA 510, vamos a definir algunos conceptos importantes y que nos servirán de ayuda para la comprensión de la misma:

- **Encargo de auditoría inicial.** Es un encargo de auditoría en el que: (i) los estados financieros correspondientes al periodo anterior no fueron auditados; o (ii) los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
- **Saldos de apertura.** Son los *saldos contables* al inicio del periodo que se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de *las políticas contables* aplicadas en el periodo anterior. Incluyen también aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y *que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos*.
- **Auditor predecesor.** Auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual. A efectos de esta definición, debe entenderse como firma de auditoría las definiciones a que se refiere el artículo 2, apartados 3 y 4 del texto refundido de la Ley de auditoría de cuentas (TRLAC).

La NIA 510 debe ser analizada junto con:

- La NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

- La NIA 710, «Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos».
- La NIA 300, «Planificación de la auditoría de estados financieros».

II. ALCANCE

Como ya hemos adelantado en la introducción, el alcance de esta NIA es determinar la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría, teniendo en cuenta que estos, además de los importes que figuran en los estados financieros, incluyen otras cuestiones tales como contingencias y compromisos.

Es decir, esta NIA establece cuáles tienen que ser los criterios de actuación del auditor en relación con los saldos de apertura.

III. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

A la hora de fijar los procedimientos a realizar por el auditor para la verificación de los saldos de apertura, hay que distinguir si las cuentas anuales del periodo actual van a ser auditadas por el mismo profesional que auditó el periodo anterior o no.

En caso de que el auditor sea el mismo, cabe asumir que la revisión sobre los saldos de apertura ya se realizó y, por lo tanto, el auditor ya se satisfizo de que no existían incorrecciones significativas o que, en caso de existir ya se las comunicó a la dirección y órgano de gobierno de la entidad y las hizo constar en el informe de auditoría.

Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor distinto al que va a auditar las cuentas del periodo actual, este tendrá que realizar los procedimientos oportunos de auditoría para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura. En este caso, la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada **en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor**. En el caso de activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro de los saldos de clientes de apertura durante el periodo actual proporcionará evidencia sobre su existencia, integridad y valoración al inicio del periodo. Caso distinto serían las existencias, ya que los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de apertura proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las existencias disponibles al inicio del periodo. En este caso específico, la propia NIA nos indica que pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales: (i) observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con los saldos de apertura; (ii) procedimientos sobre valoración de existencias iniciales; (iii) procedimientos sobre corte de operaciones y otros relacionados con el beneficio bruto.

Si estamos ante activos y pasivos no corrientes (por ejemplo, inmovilizado material o deudas a largo plazo), es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información o incluso mediante confirmaciones de terceros.

La NIA 510 indica que se realizarán procedimientos de auditoría en relación con:

- a) Saldos de apertura.
- b) Congruencia de políticas contables.
- c) Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor.

A) SALDOS DE APERTURA

Los procedimientos de auditoría a aplicar dependerán, entre otras cuestiones, de:

- La naturaleza de los saldos contables.
- Los tipos de transacciones.
- Los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.
- La importancia que tengan los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en su caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada (se entiende por opinión modificada una opinión con salvedades, opinión desfavorable o denegación de opinión).

Los procedimientos a aplicar pueden ser entre otros:

1. Lectura de los estados financieros más recientes y, en su caso, del correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor. Con este procedimiento el auditor busca información relevante en relación con los saldos de apertura.
2. Obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros:
 - a) Comprobar si los saldos de cierre del periodo anterior se han traspasado correctamente al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados.
 - b) Determinar si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas.
 - c) Revisar en los papeles de trabajo del auditor predecesor si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados.

- d) Evaluar si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura.

Si una vez realizadas las pruebas de auditoría, el auditor concluye que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros que está auditando, tiene que determinar el efecto que tienen las mismas sobre dichos estados financieros, comunicándoselas a la dirección y a los responsables del órgano de gobierno de conformidad con la NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría».

Se entiende por incorrección la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Queremos destacar el término «reexpresado» mencionado en el punto 2 a) anterior. Este debe entenderse como «adaptados a efectos comparativos» conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en su tercera parte, «Normas de elaboración de las cuentas anuales», norma 5.^a 1:

«En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria».

B) CONGRUENCIA DE LAS POLÍTICAS CONTABLES

El auditor tiene que obtener evidencia adecuada y suficiente sobre si:

- En los estados financieros, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura.
- Si en caso de haberse efectuado cambios en ellas, estos se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

C) INFORMACIÓN RELEVANTE EN EL INFORME DE AUDITORÍA DEL AUDITOR PREDECESOR

En este apartado tenemos que tener en cuenta la NIA 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y la NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente».

Si los estados financieros del año anterior fueron auditados, y el auditor expresó una opinión modificada, el auditor del ejercicio actual tiene que evaluar el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual de conformidad con la NIA 315.

A continuación se exponen algunos ejemplos de asuntos que pueden originar incorrecciones en saldos de apertura:

- Amortizaciones de inmovilizado calculadas con criterios fiscales y no según vida útil.
- Revalorizaciones de inmovilizado realizadas sin normativa contable que las ampare.
- No periodificación de gastos.
- Pasivos no registrados por bienes o servicios recibidos.
- Etc.

IV. EFECTOS EN EL INFORME DE AUDITORÍA

Los efectos en el informe de auditoría se desarrollan en la NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente».

A) SALDOS DE APERTURA

1. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegada, según corresponda y de conformidad con la NIA 705.
2. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable según corresponda y de conformidad con la NIA 705.

B) CONGRUENCIA DE LAS POLÍTICAS CONTABLES

El auditor expresará una opinión con salvedades o desfavorable si:

1. Las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

2. Un cambio de políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

C) OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR EL AUDITOR PREDECESOR

Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada de conformidad con la NIA 705.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

Ana Luna García González

Javier Romano Aparicio

Anna Ayats Vilanova

Edesio Ureña Albacete

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por la Resolución de 11 de noviembre de 2013 (BOE de 26 de noviembre)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades y financiera.** Sociedad en causa de disolución, distribución del beneficio, eliminación de pérdidas, acciones propias, reducción de capital social por pérdidas, aportaciones de socios, activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones de inmovilizado, adquisición, amortización y baja por expropiación forzosa. Ingresos por arrendamientos.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Derechos de emisión de gases efecto invernadero, préstamo con intereses subvencionados y anticipos por ventas y prestaciones de servicios.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades, contabilización del gasto devengado y provisión para impuesto.
- Caso 5. Matemática financiera.** Cuadro de arrendamiento financiero, coste efectivo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad de sociedades y financiera

APARTADO 1

La sociedad anónima Marzo, que se dedica a la compraventa de mercaderías, presenta el 31 de diciembre de 20X2 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

	Activo	Patrimonio neto y pasivo	
8.600.000	Investigación y desarrollo	Capital social	100.000.000
7.500.000	Aplicaciones informáticas	Prima de emisión de accidentes	150.000.000
48.700.000	Inmovilizado material	Reserva legal	6.000.000
20.000.000	Inversiones financieras	Reservas voluntarias	5.000.000
2.000.000	Existencias	Acciones propias	(1.400.000)
30.000.000	Deudores comerciales	Resultado negativo del ejercicio	(96.000.000)
15.000.000	Créditos a terceros	Resultados negativos ejercicios anteriores	(122.600.000)
21.200.000	Tesorería	Pasivo no corriente	62.000.000
		Pasivo corriente	50.000.000
153.000.000	Total	Total	153.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 1 euro y se encuentran totalmente desembolsadas.
- La sociedad posee en cartera 1.000.000 de acciones propias.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de febrero de 20X3 adquiere en la Bolsa 20.000 acciones propias, abonando por bancos 0,20 euros por acción.
2. El 1 de febrero de 20X3 se celebra la junta general de accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos que se ejecutarán a lo largo del ejercicio:

1. Las pérdidas del ejercicio se destinan a resultados negativos de ejercicios anteriores.
2. Para evitar la disolución de la sociedad acuerda realizar determinadas operaciones con el patrimonio neto, que se irán ejecutando a lo largo del ejercicio.
3. El 1 de abril de 20X3 elimina pérdidas utilizando para tal fin las reservas disponibles y la prima de emisión de acciones. Se inscribe en el Registro Mercantil la operación de eliminación de pérdidas. Los gastos incurridos en la operación se elevaron a 10.000 euros, abonados por bancos.
4. El 1 de junio de 20X3 inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital necesaria para eliminar la pérdida que queda de la operación anterior. Se utilizará la reserva legal en la cuantía mínima permitida por la normativa legal. Los gastos de la operación incurridos y abonados por bancos se elevaron a 4.000 euros.
5. El 1 de agosto de 20X3 acuerda reducir capital nuevamente, en previsión de que en este ejercicio las pérdidas adquieren un volumen tal que la sociedad se vea obligada nuevamente a variar la cifra de capital social y evitar de este modo la disolución de la sociedad. Para ello reduce capital para dotar una reserva indisponible. La reducción consistirá en dejar el nominal de las acciones en 0,20 euros cada una. Se inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital y se abonan por bancos 6.000 euros por la operación.
6. El 1 de octubre de 20X3 vende la mitad de las acciones propias a través de bancos. Recibe por cada acción 0,14 euros y abona por gastos de la venta 4.000 euros.
7. El 1 de diciembre de 20X3 los accionistas de la sociedad deciden aportar 0,20 euros por acción que poseen, con la finalidad de eliminar pérdidas que se producirán en este ejercicio. En este día se recibe el extracto bancario de la operación, en el que hay un exceso sobre los cálculos previstos, a favor de la empresa, de 1.000 euros.
8. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de la sociedad cotizan en la Bolsa a 0,10 euros cada una.

APARTADO 2

La sociedad Abril posee al cierre del ejercicio 20X2, entre otras partidas, 10.000 acciones de la sociedad Marzo, calificadas de disponible para la venta. En el momento de la compra pagó por cada acción 0,8 euros. Al cierre del ejercicio 20X2 las acciones cotizan en el mercado secundario de valores a 0,4 euros la acción.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de marzo de 20X3 la sociedad asiste a la junta general de accionistas de la sociedad Marzo y tiene conocimiento de todos los acuerdos tomados en la misma.

2. El 1 de abril de 20X3 tiene conocimiento de la eliminación de pérdidas que lleva a cabo la sociedad Marzo.
3. El 1 de junio de 20X3 tiene conocimiento de la reducción de capital llevada a cabo por la sociedad Marzo.
4. El 1 de agosto de 20X3 tiene conocimiento de la nueva reducción de capital.
5. El 1 de octubre de 20X3 tiene conocimiento de la venta de acciones propias efectuada por la sociedad Marzo.
6. El 1 de diciembre de 20X3 aporta por Bancos la cuantía comprometida con la sociedad Marzo, para la futura eliminación de pérdidas y, además, aporta 1.000 euros por si algún accionista no contribuye con su parte.
7. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de Marzo cotizan en la Bolsa a 0,10 euros la acción.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados para ambas sociedades.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Información complementaria:

1. Capital social: 1.000.000 de acciones $\times$ 1 euro de valor nominal totalmente desembolsadas.
2. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales: son 1.000.000 de acciones propias con un coste unitario de 1,40 euros.

El importe del patrimonio neto de la sociedad Marzo, SA a 31 de diciembre de 20X2 es el siguiente:

Capital social	100.000.000
Prima de emisión o asunción	150.000.000
Reserva legal	6.000.000
Reservas voluntarias	5.000.000
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	(1.400.000)
Resultados negativos del ejercicio	(96.000.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(122.600.000)
Patrimonio neto	41.000.000

Este importe es inferior al 50% del capital social, por lo que a la sociedad Marzo, SA le resulta aplicable el artículo 363 e) sobre causas de disolución del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

«La sociedad de capital deberá disolverse:

(...).

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

(...).»

En los apartados siguientes, la sociedad Marzo, SA toma una serie de medidas y acuerdos para salir de esta situación.

CONTABILIDAD SOCIEDAD MARZO

Punto 1

1 de febrero de 20X3. Por la compra de 20.000 acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (20.000 × 0,2)	4.000	
57	Tesorería		4.000

En este momento, los datos de las acciones propias son los siguientes:

Saldo cuenta acciones o participaciones propias en situaciones especiales	1.404.000
Número de acciones	1.020.000
Coste unitario	1,37647059

En relación con el importe de la autocartera es necesario indicar que no se superan los límites establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) sobre el valor nominal de las acciones propias y el importe pagado establecidos en el artículo 146 del TRLSC:

- Que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actúe en nombre propio pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.
- El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al 10 % (se trata de una sociedad cotizada).

Punto 2

1 de marzo de 20X3. Por la reclasificación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	96.000.000	
129	Resultado negativo del ejercicio		96.000.000

El resto de los acuerdos tomados en la junta general de accionistas serán contabilizados a medida que se ejecuten las operaciones acordadas.

Punto 3

1 de abril de 20X3. Por el saneamiento de resultados negativos con cargo a las reservas disponibles (reservas voluntarias) y a la prima de emisión de las acciones, teniendo en cuenta que sus importes son 5.000.000 y 150.000.000 euros, respectivamente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	5.000.000	
110	Prima de emisión o asunción	150.000.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		155.000.000

Por lo que respecta a los gastos de la operación, aunque el Plan General de Contabilidad (PGC) no se refiere a su tratamiento, en nuestra opinión deben cargarse a una cuenta de Reservas voluntarias y contra el resultado del ejercicio, ya que se trata de una operación entre cuentas de patrimonio neto.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
57	Tesorería		10.000

Punto 4

1 de junio de 20X3. Este tipo de reducción de capital social está regulado en el artículo 322.2 del TRLSC:

«En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 % del capital».

El importe de los resultados negativos a sanear es el siguiente:

Importe inicial	122.600.000
Incremento pérdidas del ejercicio	96.000.000
Saneamiento del punto 3	-155.000.000
Saldo pendiente	63.600.000

El asiento a realizar para el saneamiento teniendo en cuenta el artículo mencionado sería el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
112	Reserva legal	X	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
100	Capital social	Y	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		63.600.000

$$X + Y = 63.600.000$$

$$6.000.000 - X = 10\% (100.000.000 - Y)$$

$$X = 2.145.455$$

$$Y = 61.454.545$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
112	Reserva legal	2.145.455	
100	Capital social	61.454.545	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		63.600.000

Por los gastos derivados de la reducción de capital social:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	4.000	
57	Tesorería		4.000

Después de la reducción de capital social anterior el nuevo capital social está compuesto por 100.000.000 de acciones (incluidas las acciones propias) con valor nominal de 0,385454 euros.

$$100.000.000 \times 0,385454 \text{ de valor nominal unitario (incluidas las propias)}$$

Punto 5

1 de agosto de 20X3. En relación con la reducción de capital social para dotar reservas indisponibles es conveniente señalar que no está tipificada en la redacción actual del TRLSC, que contempla su artículo 317 sobre modalidades de la reducción de capital social lo siguiente:

«La reducción del capital puede tener por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, la constitución o el incremento de la reserva legal o de las reservas voluntarias o la devolución del valor de las aportaciones. En las sociedades anónimas, la

reducción del capital puede tener también por finalidad la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes».

A efectos de solución, siguiendo el enunciado propuesto de forma literal, el asiento a realizar es el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	18.545.400	
1142	Reserva por capital amortizado [100.000.000 (0,385454 - 0,2)]		18.545.400

En este momento el capital social está compuesto por 100.000.000 de acciones de 0,2 euros de valor nominal incluidas las acciones que la sociedad posee en forma de autocartera.

Por los gastos de la reducción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.000	
57	Tesorería		6.000

Punto 6

1 de octubre de 20X3. Por la venta de la mitad de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería (510.000 acciones $\times$ 0,14)	71.400	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (510.000 acciones $\times$ 1,37647059)		702.000
113	Reservas voluntarias	630.600	

Por los gastos de la venta, que al tratarse de operaciones con instrumentos de patrimonio se cargan en reservas, de acuerdo a lo establecido en la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a del PGC «Instrumentos financieros»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	4.000	
57	Tesorería		4.000

Punto 7

1 de diciembre de 20X3. Por la aportación de los accionistas:

Acciones en circulación	99.490.000
Número de acciones 100.000.000	
Acciones propias 510.000	
Aportaciones ($99.490.000 \times 0,2 + 1.000$)	19.899.000

La NRV 18.^a del PGC indica que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate, por tanto, los 1.000 euros entregados en exceso, independientemente de cualquier consideración sobre su naturaleza, desde el punto de vista contable se registra como aportación de los socios.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	19.899.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		19.899.000

Punto 8

31 de diciembre de 20X3. La cotización de las acciones de la propia sociedad no tiene incidencia contable.

APARTADO 2

La sociedad Abril, SA tiene 10.000 acciones de la sociedad Marzo, SA adquiridas al precio de 0,8 euros y clasificadas como activos financieros disponibles para la venta. Al cierre del ejercicio 20X2 su cotización es de 0,4 euros, lo que supone un descenso acumulado del 50%. El deterioro de los activos financieros incluidos en la categoría de activos financieros disponibles para la venta está descrito en el apartado 2.6.3 de la NRV 9.^a del PGC, que señala como indicio y presunción del mismo:

«En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un 40 % en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida

por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje».

Por tanto, al inicio del ejercicio, para la inversión en la sociedad Marzo, SA, solo figurará la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» por importe de 4.000 euros (10.000 acciones $\times$ 0,4).

Punto 1

1 de marzo de 20X3. Por los acuerdos de la junta de Marzo, SA no procede asiento contable, ya solamente se hizo una reclasificación de cuentas de patrimonio.

Punto 2

1 de abril de 20X3. El saneamiento de las pérdidas de la sociedad Marzo, SA también es una reclasificación de cuentas de patrimonio sin incidencia contable para la sociedad Abril, SA.

Punto 3

1 de junio de 20X3. Por la reducción de capital social llevada a cabo por Marzo, SA para reducir el capital social no procede asiento contable porque era por saneamiento de las pérdidas, sin embargo hay que tener en cuenta que las acciones que posee de Marzo pasan a tener un nominal de 0,385454 euros.

Punto 4

1 de agosto de 20X3. Al igual que en la anterior reducción de capital, la sociedad Abril, SA no tendrá que realizar ningún asiento contable, pero verá reducido el valor nominal de las acciones que posee de Marzo hasta los 0,20 euros cada una.

Punto 5

1 de octubre de 20X3. Por la venta de la mitad de las acciones propias de la sociedad Marzo, SA no procede asiento contable, ya que la sociedad Abril, SA no interviene en esta operación.

Punto 6

1 de diciembre de 20X3. Por la aportación a la sociedad Marzo, SA, le corresponde una entrega de 10.000 acciones $\times$ 0,2 + 1.000 = 3.000 euros que suponen un mayor coste de la participación.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	3.000	
57	Tesorería		3.000

Punto 7

Por la cotización de las acciones de Marzo:

La sociedad Abril, SA tiene calificadas las acciones de Marzo como activos financieros disponibles para la venta, por lo que al cierre del ejercicio deben valorarse por su valor razonable, imputando en este caso la nueva pérdida a resultados del ejercicio.

Valor contable (4.000 + 3.000)	7.000
Valor razonable (10.000 × 0,1)	1.000
Disminución de valor	6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
698	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo	6.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo e instrumentos de patrimonio		6.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

Operaciones realizadas por la sociedad anónima Noestamal, que se dedica a la fabricación de bloques de cemento para la construcción. Decide adquirir un terreno sobre el que construirá una nave para almacenar material de labranza propiedad de otras empresas y por el que facturará un importe mensual en concepto de alquiler:

1. El 1 de abril de 20X2 adquiere un terreno en 50.000 euros que abonará más adelante.
2. El 1 de septiembre de 20X2 finaliza la construcción del cierre del terreno por medio de valla metálica, por lo que abona 9.000 euros, así como también el importe del

terreno adquirido en su momento y 1.000 euros más de forma voluntaria por el aplazamiento que le concedió el propietario antiguo. La valla tiene una vida útil de 6 años, pero piensa sustituirla dentro de 4 años.

3. El 31 de diciembre de 20X2 cobra por bancos el alquiler de este cuatrimestre, durante el que los aperos se encuentran sobre el terreno y protegidos por el cierre metálico. El importe ingresado por esta actividad asciende a 4.000 euros.
4. El 1 de abril de 20X4 finaliza la construcción sobre el terreno de una nave almacén, para guardar la maquinaria y utensilios de labranza, en régimen de alquiler. La construcción tiene una vida útil de 10 años. Su coste fue de 21.000 euros.
5. El 31 de diciembre de 20X4 cobra a través de bancos el alquiler anual que se eleva a 14.400 euros.
6. El 1 de mayo de 20X5 la sociedad se ve sometida a expropiación de la instalación completa por rápida ocupación, recibiendo un anticipo de 40.000 euros. La maquinaria y los utensilios de labranza se trasladan a otra nave, propiedad también de la sociedad. El coste del traslado se eleva a 2.000 euros, que corre por cuenta de la sociedad. Cobra 4.800 euros por el alquiler de estos meses transcurridos. La sociedad abona la partida pendiente con el constructor de la nave industrial.
7. El 1 de octubre de 20X5 se fija el precio de la expropiación. Los bienes inmuebles se valoran en 70.000 euros, a lo que hay que añadir una indemnización de 6.000 euros, que tiene en cuenta entre otros conceptos el efecto financiero de los anticipos, que se fija en un tipo de interés hasta esta fecha del 4% anual. La sociedad cobra por bancos las cantidades correspondientes a esta valoración y procede a la liquidación, mediante asiento contable, de todas las operaciones.

Trabajo a realizar

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados y en esas fechas.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 4% anual.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

Punto 1

1 de abril de 20X2. Por la adquisición del terreno:

El terreno se adquiere con la finalidad de construir un edificio que se destinará al alquiler, por lo que el activo se considera como una inversión inmobiliaria. El PGC señala como inversiones inmobiliarias:

«Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.»

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	50.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		50.000

Punto 2

1 de septiembre de 20X2. Finalización de la construcción del cierre del terreno:

La NRV 4.ª del PGC, «Inversiones inmobiliarias» se remite para la valoración de estas a las normas de inmovilizado material. La NRV 3.ª del PGC, «Normas particulares del inmovilizado material» en su apartado a) establece que en los solares sin edificar se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como por ejemplo los cierres.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	9.000	
57	Tesorería		9.000

En esta misma fecha se produce el pago de la deuda relacionada con el terreno indicando el enunciado que paga 1.000 euros más de forma «voluntaria» por el aplazamiento del pago. A efectos de solución se entiende que este concepto tiene naturaleza financiera.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	50.000	
662	Intereses de deudas	1.000	
57	Tesorería		51.000

Punto 3

31 de diciembre de 20X2. Cobro de los alquileres del periodo:

Los ingresos devengados por este concepto se registran en la cuenta 752, «Ingresos por arrendamientos» del subgrupo 75, «Otros ingresos de gestión» y no en la cuenta 705, «Prestaciones de servicios», ya que no forman parte de la actividad habitual de sociedad Noestamal, SA.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	4.000	
752	Ingresos por arrendamientos		4.000

Además, en la fecha de cierre del ejercicio, la sociedad deberá amortizar la construcción de la valla.

La NRV 2.^a, «Inmovilizado material» señala:

«Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en **función de la vida útil de los bienes** y de su **valor residual**, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos».

La primera parte del PGC, Marco Conceptual, define la vida útil como el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable, por lo que a efectos de solución, en nuestra opinión debe tomarse el periodo de cuatro años, ya que transcurrido el mismo piensa sustituirla.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	750	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4 × 4/12)		750

Punto 4

1 de abril de 20X4. Por la finalización de la construcción sobre el terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	21.000	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		21.000

Punto 5

31 de diciembre de 20X4. Por el cobro del alquiler anual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	14.400	
752	Ingresos por arrendamientos		14.400

Además, en la fecha de cierre del ejercicio, la sociedad debe amortizar la valla y la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.825	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4)		2.250
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias construcciones (21.000/10 × 9/12)		1.575

Por la reclasificación de la deuda relacionada con el terreno que pasa a corto plazo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	21.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		21.000

Punto 6

1 de mayo de 20X5. Por el cobro del alquiler de estos meses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	4.800	
752	Ingresos por arrendamientos		4.800

El tratamiento contable de la baja por expropiación está recogido en la Resolución de 1 de marzo de 2013, de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias:

«1. Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida.

2. En el supuesto de que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza.

3. A partir del reconocimiento del activo financiero y hasta su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

4. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta del justiprecio o la indemnización por rápida ocupación, deberá contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido en compensación de los bienes expropiados, que se dará de baja cuando se produzca la mencionada puesta a disposición.

En su caso, habrá que considerar el efecto financiero de la operación asociado al citado pasivo, siempre que pueda estimarse con la suficiente fiabilidad».

Por el anticipo recibido por la rápida ocupación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	40.000	
56	Anticipos por expropiación forzosa		40.000

Por el traslado de la maquinaria y los utensilios:

Al tratarse de cantidades que han pagado con posterioridad a la entrada en funcionamiento serán cargados como gastos del ejercicio y no como mayor del activo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	2.000	
57	Tesorería		2.000

Por el pago al proveedor de la nave:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	21.000	
57	Tesorería		21.000

Punto 7

1 de octubre de 20X5. Fijación del precio de expropiación forzosa:

En primer lugar, hay que dar de baja la amortización de valla y de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.262,5	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias valla (9.000/4 × 9/12)		1.687,5
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias construcciones (21.000/10 × 9/12)		1.575,0

- Indemnización acordada 76.000
 - Cobro anticipado 40.000
 - Cobro a reconocer 36.000

Los saldos de las cuentas que hay en este momento son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Inversiones en terrenos y bienes naturales	59.000	Amortización acumulada de las inversiones valla $[(9.000/4) \times 37/12]$	6.937,5
Inversiones en construcciones	21.000	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	3.150,0
		$[(21.000/10) \times 18/12]$	

Por la liquidación y cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
56	Anticipos por expropiación forzosa	40.000,0	
57	Tesorería	36.000,0	
282	Amortización acumulada de las inversiones valla	6.937,5	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	3.150,0	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		59.000,0
221	Inversiones en construcciones		21.000,0
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		6.087,5

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Laincipiente realiza las operaciones que a continuación se describen en las fechas que se señalan en los apartados siguientes:

APARTADO 1

Se dispone de la siguiente información referida a los Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero, que todos los años al comienzo del ejercicio se reciben gratuitamente de la Administración central:

Año 20X2, saldo inicial 12.000.000 de euros. Recibe en este ejercicio derechos por importe, a valor de mercado, de 24.000.000 de euros y comunica al Registro Nacional de Derechos de Emisión (RENADE) los correspondientes derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X1 y que fueron de 10.000.000 de euros.

Año 20X3, recibe en este ejercicio derechos por importe, a valor de mercado, de 16.000.000 de euros y comunica al RENADE los correspondientes derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X2 y que fueron de 18.000.000 de euros.

APARTADO 2

La sociedad con el ánimo de introducir mejoras en su proceso productivo solicita un préstamo al banco de 3.000.000 de euros, a un interés anual del 4 %, para lo que solicita subvención a distintos organismos públicos, para que se hagan cargo de los intereses.

Se le concede el préstamo, con vencimiento a los 10 años, y la subvención por los intereses, dado que se cumplen las condiciones necesarias. El préstamo se recibe el 1 de enero de 20X0, con pago del principal de una sola vez el 31 de diciembre de 20X9, mientras que los intereses se abonan todos los años a 31 de diciembre de cada año.

APARTADO 3

Al cierre del ejercicio 20X1 la sociedad llega a un acuerdo con una sociedad alemana para comercializar y distribuir uno de sus productos en el resto de los países europeos. De este modo, la sociedad Laincipiente solo se dedica al mercado español. Por este concepto la sociedad cobra 24.000.000 de euros, no obstante la cesión de estos derechos se ejecutará en el ejercicio 20X3.

Al cierre del ejercicio 20X2 se aumenta en 2.000.000 de euros el acuerdo adoptado en 20X1 y que se hará efectivo en el ejercicio 20X3.

En el año 20X3 se comienza la comercialización del producto a nivel europeo.

Trabajo a realizar

- Apartado 1: de acuerdo con la información, realice los asientos contables de los años 20X2 y 20X3.
- Apartado 2: proceda a realizar las anotaciones contables, de acuerdo con la información contenida en este apartado, en las siguientes fechas: 1 de enero de 20X0, 31 de diciembre de 20X0 y 31 de diciembre de 20X9.
- Apartado 3: realice las anotaciones contables oportunas en el ejercicio 20X1, 20X2 y 20X3, referidas a la información contenida en este apartado.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 4% anual.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El tratamiento contable de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero está recogido en el apartado Sexto.8 de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

AÑO 20X2

Para contabilizar los derechos se puede utilizar una cuenta denominada «Derechos de emisión de gases efecto invernadero», cuyo saldo inicial es de 12.000.000 de euros.

Por la asignación de los derechos de manera gratuita:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero	24.000.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		24.000.000

Al cierre del ejercicio por el traspaso de la cuenta 942, «Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados» a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	24.000.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		24.000.000

En relación con la valoración posterior de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, no se amortizarán, aunque sí estarán sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias. Estos activos se darán de baja de balance con ocasión de su transmisión a terceros, entrega o caducidad.

La transferencia de los derechos consumidos en el ejercicio 20X1 asignados gratuitamente a la sociedad, se habrá realizado al cierre del ejercicio 20X1, cuando se haya reconocido el gasto por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación, y la correspondiente provisión.

Por la entrega de los derechos y cancelación de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	10.000.000	
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero		10.000.000

Por los derechos de emisión consumidos en el ejercicio 20X2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
658	Gastos de emisión de los gastos de efecto invernadero	18.000.000	
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero		18.000.000

Por la transferencia a la cuenta de resultados de los derechos correspondientes al gasto por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	18.000.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		18.000.000

Al cierre del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	18.000.000	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		18.000.000

AÑO 20X3

Por la asignación de los derechos de manera gratuita:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero	16.000.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		16.000.000

Por la entrega de los derechos consumidos en el ejercicio 20X2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	18.000.000	
208	Derechos de emisión de gases efecto invernadero		18.000.000

APARTADO 2

1 de enero de 20X0. Por la obtención del préstamo de 3.000.000 de euros que se contabilizan por su valor razonable (no hay costes de transacción) en esta fecha:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	3.000.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		3.000.000

El préstamo devenga unos intereses del 4% anual, con vencimiento y liquidación el 31 de diciembre de cada año. Estos intereses están subvencionados en su totalidad obteniéndose la con-

cesión de la subvención en el momento inicial. Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento, por lo que en este caso el importe de la subvención concedida será el valor actual de los importes subvencionados.

$$120.000 a_{10|4\%} = 973.307,49$$

En cuanto a su imputación, el PGC señala que cuando se concedan para financiar gastos específicos se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando, por lo que el importe inicial se reconocerá como un ingreso de patrimonio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	973.307,49	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		973.307,49

31 de diciembre de 20X0. Por el devengo y pago de los intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	120.000	
57	Tesorería		120.000

Por la actualización de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (973.307,49 × 4 %)	38.932,30	
762	Ingresos de créditos		38.932,30

Por el cobro de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	120.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		120.000

Por el traspaso a resultados de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	81.067,70	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (120.000 – 38.932,30)		81.067,70

El cuadro de imputación de intereses, para cada uno de los periodos, es el siguiente:

Periodo	Capital vivo inicial	Intereses	Amortización	Cobro	Capital vivo final
1	973.307,49	38.932,30	81.067,70	120.000,00	892.239,79
2	892.239,79	35.689,59	84.310,41	120.000,00	807.929,38
3	807.929,38	32.317,18	87.682,82	120.000,00	720.246,56
4	720.246,56	28.809,86	91.190,14	120.000,00	629.056,42
5	629.056,42	25.162,26	94.837,74	120.000,00	534.218,68
6	534.218,68	21.368,75	98.631,25	120.000,00	435.587,43
7	435.587,43	17.423,50	102.576,50	120.000,00	333.010,92
8	333.010,92	13.320,44	106.679,56	120.000,00	226.331,36
9	226.331,36	9.053,25	110.946,75	120.000,00	115.384,62
10	115.384,62	4.615,38	115.384,62	120.000,00	0,00

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.....	973.307,49	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		81.067,70
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		892.239,79

31 de diciembre de 20X9. Por los intereses devengados y la devolución del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	3.000.000	
662	Intereses de deudas	120.000	
57	Tesorería		3.120.000

Por la actualización de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	4.615,38	
762	Ingresos de créditos		4.615,38

Por la actualización de los intereses subvencionados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	115.384,62	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		115.384,62

Por la regularización de la cuenta 842:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	115.384,62	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		115.384,62

APARTADO 3

Los 24.000.000 de euros son un importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios que se imputará a resultados en la medida en que se realicen las ventas o servicios.

Al cierre del ejercicio 20X1 por el importe recibido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	24.000.000	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		24.000.000

A 31 de diciembre de 20X1, por la actualización del anticipo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	960.000	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo (24.000.000 $\times$ 4 %)		960.000

Por la ejecución del contrato en el año 20X3:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	24.960.000	
705	Prestaciones de servicios		24.960.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

En el año 5 la sociedad anónima OYA ha tenido una pérdida antes de impuestos de 14.000 euros. Las únicas diferencias entre el resultado antes de impuestos y la base imponible son las que se puedan derivar de la siguiente información:

- En el año 5 la sociedad ha tenido gastos derivados de la emisión de las acciones en una ampliación de capital por importe de 1.000 euros. Este desembolso es deducible fiscalmente.
- La sociedad posee un inmovilizado intangible con un valor de 60.000 euros adquirido al inicio del año 4. Este intangible goza de un régimen fiscal de libertad

de amortización, según el cual la amortización se deduce linealmente en 3 años, con independencia de cuándo se impute en la cuenta de pérdidas y ganancias. La amortización contable de este intangible ha sido de 15.000 euros en el año 4 y de 37.000 euros en el año 5.

- La sociedad está prestando un determinado servicio a otra empresa. Los ingresos correspondientes a dicha actividad tributan en el momento de su cobro. Por este servicio, en el año 4 la sociedad había contabilizado ingresos por valor de 50.000 euros, los cuales están pendientes de cobro al cierre del año 4. En el año 5, la sociedad ha cobrado ingresos por 30.000 euros y espera cobrar el importe restante de 20.000 euros en el año 6.
- En la fecha de cierre del año 4, la sociedad recibió una donación de un inmovilizado con un valor razonable de 30.000 euros. Fiscalmente la donación computa como ingreso en el periodo en que se recibe. El inmovilizado se amortiza en contabilidad al 20% lineal (desde el año 5).
- La sociedad ha reconocido deterioros de cuentas a cobrar por importe de 5.000 euros. En el ejercicio 5 fiscalmente solo son deducibles 2.000 euros.

En el año 5, el tipo impositivo aplicable es el 30 %, la sociedad ha producido deducciones de cuota por importe de 4.000 euros, aplicables siempre que tenga cuotas previas positivas, o en los 15 ejercicios siguientes y las retenciones y pagos fraccionados del impuesto han sido de 1.700 euros.

Trabajo a realizar:

1. Calcular la cuota a pagar o a devolver del Impuesto sobre Sociedades del año 5.
2. Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del año 5, sabiendo que la empresa reconoce todos los activos y pasivos por impuestos diferidos, utilizando cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC si fuera necesario.
3. Anotaciones contables en el año 5 que se derivarían de la siguiente información:
 - Al cierre del año 4, la sociedad tenía reconocida una provisión de impuestos por la inspección de la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 3 por importe de 7.000 euros (6.000 euros corresponden a la cuota, 700 euros a intereses y 300 euros a la sanción).
 - Al inicio del año 5, la sociedad firma el acta definitiva con la Administración tributaria en la que se fija un pago de 4.200 euros (3.600 euros de la cuota, 420 euros de intereses y 180 euros de sanción).

SOLUCIÓN

1. CALCULAR LA CUOTA A PAGAR O A DEVOLVER DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL AÑO 5

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Resultado antes de impuestos	-14.000
+/- Ajustes	
Gastos de la ampliación de capital (1)	-1.000
Libertad de amortización (2)	17.000
Ingresos con criterio de caja (3)	30.000
Donación (4)	-6.000
Deterioro de clientes (5)	+3.000
Base imponible	29.000
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	8.700
Deducciones y bonificaciones	-4.000
Cuota líquida	4.700
Retenciones y pagos a cuenta	-1.700
Cuota diferencial	3.000

(1) Los gastos de ampliación de capital se imputan a reservas y son fiscalmente deducibles por lo que se realiza un ajuste negativo. Además hay que tener en cuenta el efecto impositivo descrito en la cuenta 113, «Reservas voluntarias» del PGC.

(2) El cuadro de ajustes a lo largo de la operación es el siguiente:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base imponible
4	15.000	20.000	-5.000
5	37.000	20.000	17.000
6	8.000	20.000	-12.000

.../...

.../...

En el año 4 surgió un pasivo por diferencias temporarias imponibles ($5.000 \times 30\%$) que revierte en el ejercicio actual y además se reconoce un activo por diferencias temporarias deducible por $12.000 \times 30\% = 3.600$.

(3) A partir de los datos del enunciado se obtiene el siguiente cuadro de diferencias:

Año	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste base imponible
4	50.000	0	-50.000
5	0	30.000	30.000
6	0	20.000	20.000

El ajuste de 30.000 euros en el ejercicio actual produce un pasivo por diferencias temporarias imponibles en reversión.

- (4) Donación de inmovilizado: la donación se habrá imputado como ingreso en la liquidación del impuesto del año en que se ha recibido. Contablemente en el año de la recepción de la donación, se habrá reconocido por su valor razonable un ingreso en el patrimonio neto, que se irá imputando al resultado del ejercicio en función de la amortización del inmovilizado recibido en concepto de donación. En el ejercicio actual nos encontramos con un ingreso contable de 6.000 euros que no es ingreso fiscal por lo que procede un ajuste negativo tratándose como una diferencia permanente.
- (5) Se trata de un gasto contable que no es deducible en este ejercicio y sí en el siguiente porque se realiza un ajuste positivo que se trata como una diferencia temporaria positiva en origen.

2. CONTABILIZAR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL AÑO 5, SABRIENDO QUE LA EMPRESA RECONOCE TODOS LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, UTILIZANDO LAS CUENTAS DE LOS GRUPOS 8 Y 9 DEL PGC

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	4.700	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		3.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		1.700

Por el efecto impositivo derivado de los gastos de ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	300	
113	Reservas voluntarias ($1.000 \times 30\%$)		300

Por la diferencia surgida en la amortización del inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles libertad amortización (5.000 × 30 %)	1.500	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles libertad de amortización (12.000 × 30 %)	3.600	
6301	Impuesto diferido		5.100

Por la diferencia surgida en los ingresos que tributan al cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ingresos	9.000	
6301	Impuesto diferido (30.000 × 30 %)		9.000

Por el impuesto diferido derivado de la donación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.800	
8301	Impuesto diferido (6.000 × 30 %)		1.800

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.800	
141	Donaciones y legados de capital	4.200	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		6.000

Por la diferencia temporaria del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	900	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
6301	Impuesto diferido (3.000 × 30 %)		900

Por la regularización de las cuentas de gasto devengando por el Impuesto sobre Sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	12.900	
6300	Impuesto corriente		4.700
129	Resultado del ejercicio		8.200

Resultado del ejercicio después de impuestos: $-14.000 + 8.200 = -5.800$.

3. ANOTACIONES CONTABLES DERIVADAS DE INFORMACIÓN DE LA PROVISIÓN PARA IMPUESTOS

El supuesto no establece a qué ejercicio se refieren los intereses. A efectos de solución se supone que corresponden al 3.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.700	
678	Gastos excepcionales	300	
5291	Provisión a corto plazo para impuestos		7.000

En el año 4 por la firma del acta definitiva:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	7.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		4.200
7951	Exceso de provisión para impuestos (300 – 180)		120
113	Reservas voluntarias (6.700 – 4.020)		2.680

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemática financiera

La sociedad anónima Lafinanciera suscribe el 1 de julio de 20X3 un contrato de arrendamiento financiero para la utilización de un vehículo industrial, con las siguientes características:

- Precio de adquisición, 48.875 euros (no incluye IVA).
- Impuesto sobre matriculación, 3.625 euros.
- Tipo de interés nominal anual Euríbor a 6 meses más un diferencial del 0,50 %. El Euríbor el 1 de julio de 20X3 es el 0,507 %.
- Duración del contrato, 12 mensualidades constantes prepagables.
- Opción de compra por un valor residual de 5.000 euros, a ejecutar al finalizar el contrato: 1 de julio de 20X4.

Trabajo a realizar:

- Realizar el cuadro de amortización de las 6 primeras cuotas.
- Suponiendo que el Euríbor para el segundo semestre sea el 0,544 %, calcule el cuadro de amortización correspondiente a las 2 primeras cuotas de este semestre.
- Plantear la ecuación del coste efectivo de la operación teniendo en cuenta que para la formalización del contrato se han abonado como comisión de apertura y estudio 3.625 euros y un corretaje del notario de 200 euros.
- En el momento de ejercitar la opción de compra del vehículo y para hacer frente a la misma, emite un pagaré a través de una operación con pacto de recompra. Las características de la operación son:

- Vencimiento del pagaré, 180 días.
- Nominal, 5.000 euros.
- Rendimiento del 2,5 % anual.
- El pacto de recompra del pagaré se ejerce a los 60 días.

Considere para este punto el año comercial: 360 días.

Se pide: El importe recibido para la compra del vehículo, la cantidad a pagar en el momento de la recompra y el coste de la operación.

- Plantear la ecuación del coste real de la doble operación.

SOLUCIÓN

APARTADO A

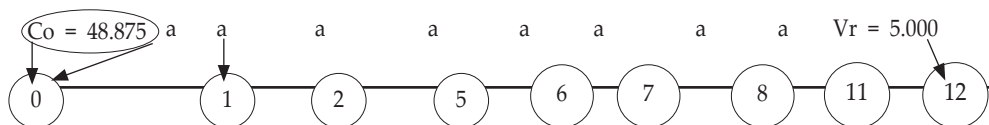
Al ser un *leasing* de un vehículo la entidad financiera no cubre los costes de matriculación sino que lo abona directamente el arrendatario del bien, igual ocurre con los impuestos y gastos de escrituras en los inmuebles cuando se financian por *leasing*.

Al ser un *leasing* las cuotas son prepagables.

El tipo de interés a aplicar el primer semestre es el Euríbor (0,507%) + un diferencial (0,50%). Debemos recordar que el Euríbor es nominal.

En consecuencia, el tipo a aplicar sería $j(12)$: 1,007%.

Si calculamos el efectivo mensual $i_{12} = j(12)/12 = 0,01007/12 = 0,000839167$.



$$i_{12} = 0,000839167$$

Planteando el equilibrio financiero de la operación en el origen (0), tenemos:

$$48.875,00 = a \times \ddot{a}_{12|0,000839167} + 5.000 (1 + 0,000839167)^{-12}$$

Desarrollando:

$$48.875,00 = a \times \frac{1 - (1 + 0,000839167)^{-12}}{0,000839167} \times (1 + 0,000839167) + 5.000 \times (1 + 0,000839167)^{-12}$$

Cuota mensual prepagable del *leasing*:

$$a = 3.677,33 \text{ €/mes}$$

- Precio adquisición 48.875,00
- Impuesto sobre matriculación —

- Importe a financiar 48.875,00
- Cuota 3.677,33

Periodo	Cuota	IVA	Cuota con IVA	C. interés	C. amortizac.	Cap. vivo
1	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	0	3.677,33	45.197,67
2	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	37,93	3.639,41	41.558,26
3	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	34,87	3.642,46	37.915,80
4	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	31,82	3.645,52	34.270,28
5	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	28,76	3.648,58	30.621,71
6	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	25,70	3.651,64	26.970,07
7	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	22,63	3.654,70	23.315,37
8	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	19,57	3.657,77	19.657,60
9	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	16,50	3.660,84	15.996,76
10	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	13,42	3.663,91	12.332,85
11	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	10,35	3.666,98	8.665,87
12	3.677,33 €	772,24	4.449,57 €	7,27	3.670,06	4.995,81

APARTADO B

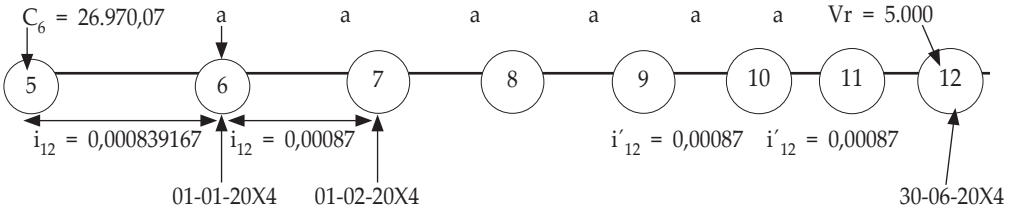
Transcurridos 6 meses, el tipo de interés se revisa, pasando el Euríbor al 0,544 % + un diferencial del 0,5 %.

En consecuencia el nuevo tipo a aplicar es el 0,544 % + 0,5 % = 1,044 %.

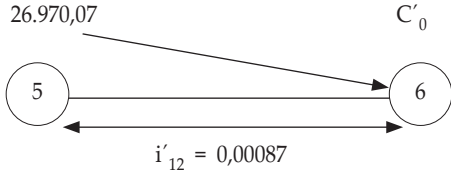
Este tipo lo debemos considerar nominal anual liquidable mensualmente, es decir, un $j(12) = 0,01044$.

Convertimos este $j(12)$ en su equivalente efectivo mensual, i_{12} .

$$i'_{12} = \frac{j(12)}{12} = \frac{0,01044}{12} = 0,00087$$



Capitalizamos el capital vivo del 6.º vencimiento (5) un mes, es decir hasta (6) al tipo de interés que sigue rigiendo en este periodo, es decir, el 0,000839167 mensual. Pues el tipo de interés se modifica el 1 de enero de 20X4 al 0,00087 efectivo mensual.



$$C'_0 = 26.970,07 (1 + 0,000839167)^1 = 26.992,70$$

El 1 de enero de 20X4, planteamos el equilibrio financiero:

$$26.992,70 = a' \times \ddot{a}_{6|0,00087} + 5.000 (1 + 0,00087)^{-6}$$

Cuota mensual prepagable del *leasing*:

$$a = 3.677,77 \text{ €/mes}$$

Periodo	Cuota	IVA	Cuota con IVA	C. interés	C. amortizac.	Cap. vivo
1	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	22,63 €	3.655,14 €	23.314,93 €
2	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	20,28 €	3.657,49 €	19.657,45 €
3	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	17,10 €	3.660,67 €	15.996,78 €
4	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	13,92 €	3.663,85 €	12.332,93 €
5	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	10,73 €	3.667,04 €	8.665,88 €
6	3.677,77 €	772,33	4.450,10 €	7,54 €	3.670,23 €	4.995,65 €

APARTADO C

Coste efectivo del *leasing*:

$$48.875,00 = 3.625 + 200 + 3.677,33 \times \ddot{a}_{6|12} + 3.677,77 \times \ddot{a}_{6|12} \times (1 + i_{12})^{-6} + 5.000 (1 + i_{12})^{-12}$$

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
0	-41.372,67
1	3.677,33
2	3.677,33
3	3.677,33
4	3.677,33
5	3.677,33
6	3.677,77
7	3.677,77
8	3.677,77
9	3.677,77
10	3.677,77
11	3.677,77
12	5.000,00
Tir mensual	1,442 %
Tir anual	18,74 %

APARTADO D

Emitir un pagaré para abonar la opción a compra

- Valor compra del pagaré $[5.000 \times (1 - 0,025 \times 180/360)]$ 4.937,5
- Precio de emisión del pagaré 4.937,5

- Precio de recompra $[5.000 \times (1 - 0,025 \times 120/360)]$ 4.958,33
- Precio de recompra 4.958,33
- Coste de la operación:

$$4.937,5 \times (1 + 60/360 \times i) = 4.958,33$$

$$i = 0,02531240404 = 2,53\%$$

APARTADO E

La ecuación de doble financiación:

$$48.875,00 = 3.625 + 200 + 3.677,33 \times \ddot{a}_{6|12} + 3.677,77 \times \ddot{a}_{6|12} \times (1 + i_{12})^{-6} + 5.000 (1 + i_{12})^{-18}$$

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
0	-41.372,67
1	3.677,33
2	3.677,33
3	3.677,33
4	3.677,33
5	3.677,33
6	3.677,77
7	3.677,77
8	3.677,77
9	3.677,77
10	3.677,77
11	3.677,77
.../...	

Tomando cuotas sin IVA	
Flujo	Cuantía
.../...	
12	—
13	—
14	—
15	—
16	—
17	—
18	5.000,00
Tir mensual	1,320 %
Tir anual	17,04 %