

- La dación en pago en el contexto de crisis económica: problemática fiscal. *María Teresa Mata Sierra y Marta González Aparicio*
- La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal. *Carlos Palao Taboada*
- El resultado financiero en el IS. La ETVE. *Eduardo Sanz Gadea*
- La controvertida automaticidad de los recargos del art. 27 de la LGT. *Juan Ignacio Gorospe Oviedo*
- Efecto directo vertical de las directivas: concepto de empresario o profesional en el IVA. *Saturnina Moreno González*
- La regularización de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas. *Francisco Javier Sánchez Gallardo*
- Tributación de operaciones internacionales: casos prácticos. *Javier Bas Soria*
- Lean Management en la Administración pública española. *María del Pilar Otero Sandín*
- ICAC: La determinación del coste de producción (II). *Javier Romano Aparicio*
- NIA-ES 706. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente. *Jesús García Álvaro*
- NIA-ES 710. Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos. *Jesús García Álvaro*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Noviembre 2015 – Número 392

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

Hilario Albarracín Santa Cruz (*Consejero Delegado de KPMG*)

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

Pilar Álvarez Barbeito (*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña*)

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

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

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

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

Vicente Durán Rodríguez (*Socio de KPMG Abogados*)

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

Manuel Gago Areces (*Vicepresidente de la Confederación Española de Directivos y Ejecutivos*)

Susana Gago Rodríguez (*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III*)

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

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

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

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

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

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

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

Gloria Marín Benítez (*Socia de Uría Menéndez Abogados. Área Tributaria*)

Diego Martín-Abril Calvo (*Director General de Tributos*)

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

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



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

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

- 107/2015** La dación en pago en el contexto de crisis económica: problemática fiscal
The datio in solutum in the context of economic crisis: fiscal problems 5
ACCÉSIT PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2015
 (María Teresa Mata Sierra y Marta González Aparicio)
- 108/2015** La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal
Disclosure of tax avoidance transactions or schemes 43
 (Carlos Palao Taboada)
- 109/2015** El resultado financiero en el Impuesto sobre Sociedades. La entidad de tenencia de valores extranjeros
The financial result for Corporate Income Tax purposes. The holding company regime 81
 (Eduardo Sanz Gadea)
- 110/2015** La cuestionable automaticidad de los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo: comparación con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social
The questionable automaticity of tax surcharges by tax return spontaneous and out of the legal payment period: a comparative with Social Security surcharges for out of time payment 129
 (Juan Ignacio Gorospe Oviedo)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 111/2015** Primacía del derecho de la UE y aplicación directa de las directivas comunitarias: el concepto de empresario o profesional a efectos de IVA. (Análisis de la STS de 12 de marzo de 2015, rec. núm. 280/2013) 167
 (Saturnina Moreno González)

112/2015	La regularización de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas. (Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2015, R. G. 6277/2014) (Francisco Javier Sánchez Gallardo)	177
-----------------	--	-----

CASO PRÁCTICO

113/2015	Tributación de operaciones internacionales: casos prácticos (Javier Bas Soria)	187
-----------------	---	-----

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

114/2015	Lean Management en la Administración pública española <i>Lean Management in the Spanish public Administration</i> ACCÉSIT PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2015 (María del Pilar Otero Sandín)	189
115/2015	Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de produc- ción (II) <i>Resolution of Institute of Accounting and Audit by establishing criteria for determining the cost of production (II)</i> (Javier Romano Aparicio)	235

COMENTARIOS NIA

116/2015	NIA-ES 706. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente <i>ISA 706. Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report</i> (Jesús García Álvaro)	239
117/2015	NIA-ES 710. Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos <i>ISA 710. Comparative information: corresponding figures and comparative financial statements</i> (Jesús García Álvaro)	241

Entrega del Premio Estudios Financieros 2015, Clausura del curso académico 2014-2015 del CEF y Ceremonia de graduación de la IV promoción de la UDIMA	243
--	-----

Solo disponible en versión digital

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

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

LA DACIÓN EN PAGO EN EL CONTEXTO DE CRISIS ECONÓMICA: PROBLEMÁTICA FISCAL

María Teresa Mata Sierra

Profesora Titular, acreditada a Catedrática, del área de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de León

Marta González Aparicio

Becaria FPU del área de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de León

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2015** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

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

EXTRACTO

La actual crisis financiera que afecta a Europa, y de forma muy particular a España, ha provocado que cada vez sean más los deudores hipotecarios que no pueden hacer frente al pago de la amortización de sus créditos con las entidades financieras prestatarias. Ante esta situación la dación en pago se descubre como una alternativa a la ejecución hipotecaria, que permite al deudor extinguir su deuda pendiente por medio de la entrega del inmueble hipotecado.

Recientemente el legislador ha aprobado, en varios reales decretos-leyes, diversas medidas que afectan a la aceptación por parte de la entidad financiera de la dación en pago como medio extintivo de la deuda, estableciendo asimismo distintos beneficios fiscales para los deudores hipotecarios que se ven obligados a realizar la dación de su vivienda habitual en pago de su deuda hipotecaria.

Palabras claves: dación en pago, impuestos estatales, impuestos municipales, imposición directa e imposición indirecta.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015

THE *DATIO IN SOLUTUM* IN THE CONTEXT OF ECONOMIC CRISIS: FISCAL PROBLEMS

María Teresa Mata Sierra

Marta González Aparicio

ABSTRACT

The current financial crisis in Europe, and very particularly in Spain, has meant that more and more mortgage borrowers cannot meet the payment of the amortization of their loans with the lending banks. In this situation, the *datio in solutum* is regarded as an alternative to foreclosure, which allows the debtor to extinguish the outstanding debt through the delivery of the mortgaged property.

Various measures have recently been approved in several royal decree-laws regarding the acceptance of *datio in solutum* as payment of debt by financial institutions. Likewise, other tax benefits have been established for mortgage borrowers who are forced to give their residence as paying of their debt.

Keywords: *datio in solutum*, state taxes, municipal taxes, direct taxes and indirect taxes.

Sumario

- I. La dación en pago en el contexto de crisis económica. Consideraciones previas
- II. Tributación de la dación en pago
 - 1. Las recientes modificaciones legales relativas a la fiscalidad de la dación en pago
 - A. El Real Decreto-Ley 6/2012
 - B. El Real Decreto-Ley 8/2014
 - C. La Ley 18/2014
 - 2. Fiscalidad estatal
 - A. La dación en pago en la imposición directa
 - B. La dación en pago en la imposición indirecta
 - 3. Fiscalidad municipal
 - A. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la dación en pago
- III. Conclusiones
- Bibliografía

I. LA DACIÓN EN PAGO EN EL CONTEXTO DE CRISIS ECONÓMICA. CONSIDERACIONES PREVIAS

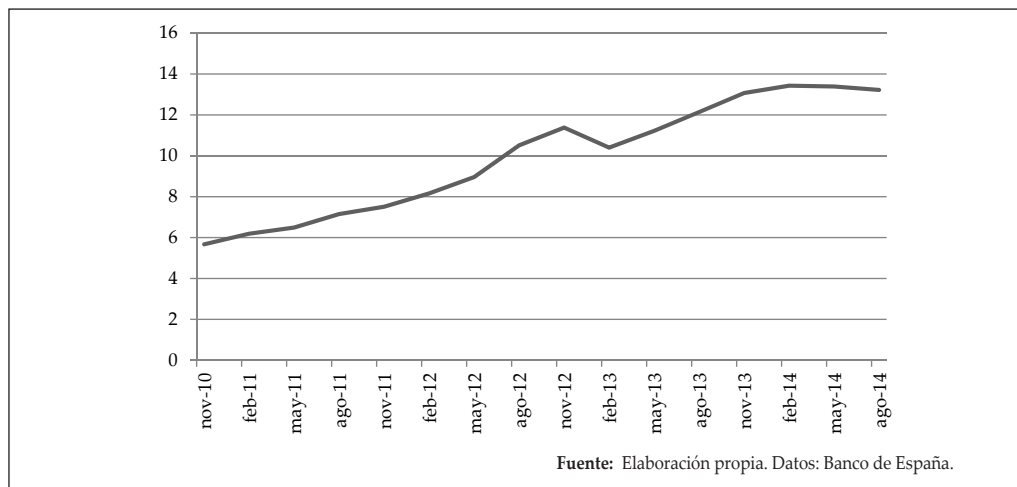
El cambio de ciclo económico producido en los últimos años ha generado diversos efectos negativos, entre los que ocupa un lugar importante las dificultades de los particulares personas físicas para hacer frente a los compromisos asumidos con entidades financieras. Tampoco las empresas se han visto libres de esta problemática, materializada en graves obstáculos para afrontar las cantidades adeudadas a acreedores, proveedores, empleados y Administraciones públicas. Estas dificultades de unos y otros han provocado la búsqueda de distintas soluciones, tales como la renegociación de las deudas y el establecimiento de procedimientos que permitan saldar las mismas de la forma menos gravosa para las partes¹.

La profunda crisis financiera y económica en la que estamos inmersos ha dejado su huella en todos los sectores económicos, pero con especial crudeza en el sector inmobiliario, lo que ha originado un notable aumento del número de ejecuciones hipotecarias en los últimos años. Este incremento sigue una senda ascendente, tal y como reflejan los recientes datos facilitados por el Instituto Nacional de Estadística (en adelante, INE) relativos al año 2014². Estas cifras que, por desgracia, no dejan lugar a dudas, señalan que el número total de ejecuciones hipotecarias iniciadas en 2014 asciende a 119.442, de las cuales 34.680 afectan a la vivienda habitual de personas físicas, 10.002 a otras viviendas de personas físicas y 25.396 a viviendas de personas jurídicas. Estos números, en cómputo global, suponen un incremento del 9,3 % respecto al ejercicio anterior. De dichos datos se deduce de manera clara el alcance y la elevada incidencia social de la cuestión que nos ocupa. Otro indicador muy descriptivo de la trascendencia social de la situación descrita es la tasa de morosidad, que en los últimos años ha sufrido un incremento exponencial tal y como refleja el gráfico anexo.

¹ Se recomienda consultar el siguiente informe: Defensor del Pueblo, *Informe Crisis Económica y deudores hipotecarios: actuaciones y propuestas del Defensor del Pueblo*, de fecha 9 de abril de 2013, al cual se puede acceder en la siguiente página web: http://www.defensordelpueblo.es/es/Documentacion/Publicaciones/monografico/Documentacion/informe_deudores_hipotecarios.pdf (Consultado el 6 de junio de 2014). En el mismo se ofrecen varias recomendaciones dirigidas a distintas Administraciones públicas, destinadas a minimizar los efectos negativos para el deudor de la ejecución hipotecaria.

² Los datos relativos y la evolución de las certificaciones de ejecuciones hipotecarias que se inician e inscriben en los Registros de la Propiedad durante el año 2014, relativos a la totalidad de fincas rústicas y urbanas, se pueden consultar en la nota de prensa del INE: *Estadística sobre Ejecuciones Hipotecarias. Cuarto trimestre de 2014 y Año 2014*, a la cual se puede acceder en la siguiente web: <http://www.ine.es/daco/daco42/eh/eh0414.pdf> (Consultado el 1 de abril de 2015).

Evolución de la tasa de morosidad



Ello ha favorecido que adquiriera una gran relevancia la figura jurídica de la dación en pago, o *datio pro soluto*, como forma a través de la cual el deudor puede extinguir la deuda que contrae con el acreedor mediante la entrega de un bien de su patrimonio.

Sin embargo, a pesar de la actualidad de esta figura, basada en la constante reivindicación que se hace de la misma desde distintos grupos sociales³, su regulación jurídica es escasa, ya que si bien este negocio jurídico tiene su propio fundamento legal, carece de regulación expresa tanto en el Código Civil como en la legislación hipotecaria, ello ha ocasionado que sea fundamentalmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁴ (en adelante, TS), y en menor medida la doctrina, los encargados de determinar la naturaleza y características de la institución de la dación en pago de

³ Entre los que destacan varias entidades sociales como la Plataforma de Afectados por la Hipoteca (PAH), el Observatorio de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Unión de Consumidores de Cantabria (UCC), la confederación de Asociaciones Vecinales de Cataluña (CONFAVC), así como organizaciones sindicales entre las que destacan la Unión General de Trabajadores (UGT) y Comisiones Obreras (CC. OO.). Estas entidades comenzaron a tramitar el texto de una iniciativa legislativa popular en el año 2011 con el fin de regular la dación en pago con efectos retroactivos, la cual se materializó en la «Proposición de ley de regulación de la dación en pago, de paralización de los desahucios y de alquiler social», que fue admitida a trámite en el Congreso de los Diputados el 12 de febrero de 2013, si bien posteriormente fue retirada por el grupo promotor al considerar que la propuesta de ley que se estaba tramitando no recogía sus pretensiones. Esta tramitación desembocó en la aprobación por el Congreso de los Diputados y el Senado de la Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social, publicada en el BOE el 15 de mayo de 2013.

⁴ Para una mayor comprensión de la evolución jurisprudencial de esta figura se recomienda consultar: MESSÍA DE LA CERDA BALLESTEROS, J. A.: «Evolución de la jurisprudencia sobre las ejecuciones hipotecarias y la dación en pago», *Actualidad civil*, 2014, núm. 3, pág. 346.

deudas. La doctrina mayoritaria⁵ coincide en que la falta de regulación en el Código Civil de la dación en pago venía siendo suplida por la tipicidad social de la que gozaba, en la medida en que era relativamente frecuente su celebración. El TS⁶, por su parte, define la dación en pago o *datio pro soluto* como un acto en virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, con la anuencia de este, a fin de que aplique el bien recibido a la extinción del crédito del que era titular, actuando este crédito con la misma función que el precio en el contrato de compraventa. Ahora bien, puesto que los bienes a entregar son distintos de los inicialmente pactados, la dación en pago requiere la aceptación del acreedor.

De esta forma, constituye una dación en pago todo acto de cumplimiento de una obligación que, con el consentimiento del acreedor, se lleva a cabo mediante la realización de una prestación distinta a la instituida inicialmente⁷. Tal y como ha señalado reiteradamente la doctrina, el elemento fundamental en esta figura es que la prestación que se ejecuta constituye un *aliud* –algo distinto de lo inicialmente previsto– respecto de la prestación prefigurada (*aliud pro alio*)⁸.

De estas consideraciones y de acuerdo a la construcción de la jurisprudencia civil, se deriva que, en la actualidad, la definición que goza de mayor respaldo⁹ es la que considera que esta figura jurídica opera cuando la voluntad negocial de las partes acuerda llevar a cabo la satisfacción de un débito pendiente, aceptando el acreedor recibir del deudor determinados bienes de su propiedad, cuyo dominio pleno se le transmite, aplicando tales bienes a la extinción total del crédito y actuando así de manera similar al precio en la compraventa¹⁰.

⁵ Cfr. entre otros: MARTÍN GARCÍA DE LEONARDO, T.: «Consideraciones sobre la dación en pago», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 1987, núm. 581, págs. 977-1.020; ALBALADEJO GARCÍA, M.: «La dación en pago y la determinación de la deuda que se paga», *Revista de Derecho Privado*, 1997, núm. 81, págs. 902-916.

⁶ Entre otras, en las SSTs de 14 de septiembre de 1987 (RJ 1987/6048), de 13 febrero, 4 de octubre y 15 de diciembre de 1989 (RJ 1989/831, 1989/6881 y 1989/8832); de 29 de abril de 1991 (RJ 1991/3106); de 7 de octubre de 1992 (RJ 1992/7533); de 30 de noviembre de 2000 (RJ 2000/931) y de 2 de julio de 2008 (RJ 2008/4278). La mencionada Sentencia de 29 de abril de 1991 señala «la doctrina ha constituido bajo la denominación de DACIÓN EN PAGO –"DATIO IN SOLUTUM"–, figura esta que ya se caracterizó –ante el silencio del Código Civil, si bien presupone este modo extintivo de la obligación de sus artículos 1.521 y 1.636, entre otros– por sentencia, entre varias, de esta Sala de 4 de octubre de 1989 (RJ 1989/6881) al decirse: "La dación en pago se produce cuando el acreedor acepta, para cumplimiento de una obligación anteriormente constituida, la entrega de unos bienes distintos de aquellos en que la prestación consiste; dicho en otras palabras, dación en pago es todo acto de cumplimiento de una obligación que, con el consentimiento del acreedor, se lleva a cabo mediante la realización de una prestación distinta a la que inicialmente se había establecido"».

⁷ Díez PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil. Vol. II. Teoría general del contrato. La relación obligatoria en general. Las relaciones obligatorias en particular*, 6.ª ed., Madrid, 1984, pág. 254.

⁸ Para mejor comprensión de este asunto se recomienda consultar: BELINCHÓN ROMO, M. R.: «Presunta equiparación entre el crédito que se trata de extinguir y el *aliud pro alio*. Comentario a la sentencia de la AP de Alicante, número 367/2008, de 22 de octubre», *Enlaces*, junio, 2009, Núm. 11.

⁹ Cfr. SANTOS BRIZ, I.; SIERRA GIL DE LA CUESTA, P.; GONZÁLEZ POVEDA, J. M. y MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J. M.: *Tratado de Derecho Civil. Derecho de Obligaciones*, tomo III, 1.ª ed., Barcelona, Bosch, 2003, pág. 325.

¹⁰ Cfr. BELINCHÓN ROMO, M. R.: «El contrato de compraventa y la dación en pago», *Revista Aranzadi Doctrinal*, 2010, núm. 1, págs. 105-116.

En todo caso, la dación en pago debe considerarse como una solución fruto del libre acuerdo entre las partes, y no como una opción que el deudor impone al acreedor. Asimismo, tal y como se ha señalado previamente, antes de materializar un negocio jurídico de tal calado, los deudores deberían ser informados de manera veraz sobre las consecuencias fiscales del mismo, las cuales difieren en función de la personalidad física o jurídica de los deudores afectados. La claridad y precisión de esta información resulta sumamente importante, a fin de evitar un encarecimiento innecesario del crédito, máxime en el contexto económico en el que la dación en pago habitualmente tiene lugar, pues una información deficiente puede dar lugar a un resultado muy gravoso para el deudor.

Considerando el tenor de los artículos 13¹¹ y 16¹² de la Ley General Tributaria¹³ (en adelante, LGT), referidos ambos a la relevancia de la determinación real de la naturaleza jurídica del negocio realizado a fin de establecer la obligación tributaria exigible, resulta esencial la fijación de los elementos objetivos y subjetivos que definen la figura jurídica de la dación en pago para determinar la tributación de la misma, esto es, sus consecuencias fiscales, tanto en la imposición directa como en la indirecta.

En el ámbito de la imposición directa, puesto que la dación es una transmisión patrimonial para la cancelación de una deuda, la misma puede estar sujeta a dos impuestos en el ámbito estatal, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) o el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) en función de la condición jurídica del deudor, esto es, según nos encontremos ante un deudor persona física o persona jurídica. En estos casos aparecen diversos problemas en la configuración de los elementos de estas figuras impositivas cuando se produce una dación en pago, los cuales serán analizados con detalle a lo largo de este trabajo. Ubicado en este apartado relativo a la imposición directa, pero en materia de fiscalidad municipal, hay otro impuesto que grava la dación en pago, el Impuesto sobre el Incremento del Valor sobre los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU).

En materia de imposición indirecta, por su parte, la transmisión del bien para la cancelación de la deuda estará sujeta a alguno de los dos grandes impuestos indirectos de nuestro sistema tributario, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) en función del carácter particular o empresarial de la operación, presentando cada una de estas figuras impositivas sus propias particularidades en el ámbito de la dación en pago.

¹¹ El mencionado artículo 13 de la LGT dispone que «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

¹² El artículo 16.1 de la LGT, por su parte, señala que «En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes».

¹³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ha sido recientemente reformada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si bien los artículos mencionados no han sufrido modificación alguna.

II. TRIBUTACIÓN DE LA DACIÓN EN PAGO

Una vez solicitada por el deudor la dación en pago, la entidad financiera puede aceptar la dación en pago como alternativa a la ejecución hipotecaria, ya sea voluntariamente, o de manera obligatoria si en el plazo de doce meses se produce la situación de inviabilidad del pago, debido al mandato del Real Decreto-Ley 6/2012. No obstante, este negocio jurídico no se produce solo entre particulares –como deudores– y entidades financieras –como acreedores–, aun cuando es el supuesto más común, sino que también se puede producir entre particulares exclusivamente, de manera que sean estos los que acepten la dación en pago como medio de cancelación de las deudas.

En los siguientes apartados se profundizará en los caracteres que configuran cada una de las figuras impositivas que pueden derivarse de la realización de una dación en pago, considerando los elementos esenciales que determinan el ámbito de aplicación de cada uno de los mencionados tributos.

1. LAS RECIENTES MODIFICACIONES LEGALES RELATIVAS A LA FISCALIDAD DE LA DACIÓN EN PAGO

A. El Real Decreto-Ley 6/2012

El gran movimiento social que se ha originado por parte de un significativo grupo de consumidores a fin de evitar la ejecución hipotecaria y el consiguiente desahucio de muchas familias con escasos recursos económicos, debido a la imposibilidad para hacer frente al pago de sus deudas hipotecarias, fue el detonante de la aprobación de este texto normativo¹⁴ con rango de real decreto-ley, en el que el legislador pretende aportar soluciones a dicha situación. Considerando el derecho de todos los españoles a una vivienda digna y adecuada, consagrado en el artículo 47 de nuestra Constitución, el objeto de esta norma es el establecimiento de una serie de medidas orientadas a procurar la reestructuración de la deuda hipotecaria de quienes padecen dificultades para atender a su pago, así como flexibilizar las condiciones de ejecución de las garantías reales constituidas sobre inmuebles. Por último, el real decreto-ley modifica la fiscalidad¹⁵ de tales ejecuciones para un cierto colectivo de contribuyentes¹⁶.

Así, desde el punto de vista tributario, el texto normativo dedica sus artículos 8 a 11, ambos inclusive, a flexibilizar el régimen fiscal aplicable a la dación en pago, con una serie de medidas

¹⁴ BOE de 10 de marzo de 2012, núm. 60.

¹⁵ Esta técnica legislativa en materia tributaria ha sido criticada doctrinalmente debido a su excesivo uso en los últimos años. Así lo señala CAYÓN GALIARDO, A.: «La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido», en: MÁLVAREZ PASCUAL, L. y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (dirs.): *Fiscalidad en tiempos de crisis*, 1.ª ed., Madrid, Aranzadi, 2014, págs. 117-140.

¹⁶ Incumpliendo lo establecido en el artículo 9.1 de la LGT, «Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes».

facilitan a los deudores hipotecarios saldar su deuda a cambio de entregar la vivienda hipotecada, evitando la indeseable situación en la que el deudor se encontraba con una deuda con Hacienda que le situaba en una posición igual o peor a la que se encontraba antes de la dación. No obstante, los beneficios fiscales previstos en el real decreto-ley solo se aplicarán a los deudores que pueden acudir a esta figura, los cuales, debido a los exigentes requisitos de acceso establecidos en esta norma, son los menos¹⁷.

El objetivo del real decreto-ley de suavizar el régimen fiscal aplicable a la dación en pago se plasma en las respectivas modificaciones realizadas en el ámbito de determinados impuestos, en concreto en el ITPAJD, en el IRPF y en el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales en lo tocante al IIVTNU. Estas modificaciones afectan al ámbito de aplicación de los impuestos referidos, estableciendo exenciones en la mayoría de los casos, las cuales se tratarán con mayor profundidad en el epígrafe dedicado al correspondiente impuesto del presente trabajo.

B. El Real Decreto-Ley 8/2014

A fin de cubrir en cierta medida las deficiencias de las que adolecía el Real Decreto-Ley 6/2012, se promulgó el Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia¹⁸, entrando en vigor en julio de 2014. La norma fue aprobada en el seno de las reformas del Plan de medidas para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia aprobado por el Consejo de Ministros el 6 de junio de 2014.

En este sentido, el Real Decreto-Ley 8/2014 establece una serie de disposiciones legislativas de carácter urgente, necesarias para la ejecución de dicho plan, todas ellas adoptadas con el objetivo de aumentar la competitividad, fomentar el funcionamiento eficiente de los mercados y mejorar la financiación y la empleabilidad, tal y como señala el texto normativo en su exposición de motivos¹⁹.

¹⁷ Según estimaciones de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), publicadas en el siguiente sitio web: CELENTANI, M.: *La dación en pago en el Código de Buenas Prácticas*, consultado en <http://www.fedeablogs.net/economia/?p=223> (Consultado el 25 de septiembre de 2014), el número de hogares que podrían beneficiarse de la opción de dación en pago se aproximaría a los 131.982 hogares, lo que supone el 0,77% del total de hogares españoles o el 7,6% de los 1.728.400 hogares que tienen todos sus miembros en el paro según la encuesta de población activa (EPA).

¹⁸ BOE de 5 de julio de 2014, núm. 163.

¹⁹ La referida exposición de motivos señala lo siguiente: «Dentro de las reformas para la mejora de la competitividad donde se enmarca el Plan de medidas para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, aprobado por el Consejo de Ministros el pasado 6 de junio, que contempla un paquete de medidas respetuosas con el objetivo de saneamiento fiscal, que impulsen el crecimiento y la competitividad presente y futura de la economía y la financiación empresarial. A través de este real decreto-ley se adoptan las medidas legislativas de carácter urgente necesarias para la ejecución del Plan citado además de otras medidas. Todas ellas están dirigidas a aumentar la competitividad y fomentar el funcionamiento eficiente de los mercados y mejorar la financiación, así como a mejorar la empleabilidad.

Si bien las medidas que contiene este real decreto son muchas y de contenido muy variopinto, en materia de la fiscalidad aplicable a la dación en pago destacan dos. En primer lugar, en materia de IRPF, el artículo 122 de este texto normativo establece una exención²⁰ de la ganancia patrimonial derivada de la dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación de una hipoteca. En segundo lugar, en referencia al IIVTNU, el artículo 123 del Real Decreto-Ley 8/2014 establece una exención del pago del impuesto para aquellas personas que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria. Tales medidas tendrán efectos retroactivos a partir del 1 de enero de 2014 y sobre ejercicios anteriores no prescritos.

C. La Ley 18/2014

La Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, procedente del antedicho Real Decreto-Ley 8/2014²¹, que entra en vigor en la fecha de su publicación. Este texto normativo, al igual *que su predecesor, recoge medidas en diversos ámbitos, con tres objetivos fundamentales* «el primero, fomentar la competitividad y el funcionamiento eficiente de los mercados; el segundo, mejorar el acceso a la financiación; y, el tercero, fomentar la empleabilidad y la ocupación», tal y como señala su exposición de motivos.

En el ámbito tributario, esta norma recoge con alguna mínima diferencia las novedades que ya introdujo el Real Decreto-Ley 8/2014, dedicando su título V –arts. 122 a 124– a establecer distintas medidas fiscales, la mayoría de las cuales constituyeron un adelanto de las incorporadas en el Proyecto de Ley de Reforma de la Ley 35/2006, reguladora del IRPF²².

En lo que concierne a la fiscalidad de la dación en pago, la Ley 18/2014 mantiene la exención de la ganancia patrimonial que se derive de la dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación de una deuda hipotecaria, establecida en el IRPF por el Real Decreto-Ley 8/2014²³. En lo referente

Este real decreto-ley tiene tres ejes fundamentales: el primero, fomentar la competitividad y el funcionamiento eficiente de los mercados; el segundo, mejorar el acceso a la financiación; y, el tercero, fomentar la empleabilidad y la ocupación. Además se avanzan algunas medidas de la reforma fiscal».

²⁰ Para una mejor comprensión del concepto de exención tributaria, se recomienda consultar la siguiente obra: SIMÓN ACOSTA, E.: «¿Qué es una exención tributaria?», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2003, núm. 598, pág. 3; en la que el autor señala: «La exención no es más que una delimitación negativa del hecho imponible. El hecho imponible termina donde empieza la exención. Hay quien habla de hechos imponibles exentos, expresión que puede ser aceptada siempre que se parta de que no es esencial que el hecho imponible produzca como efecto el nacimiento la obligación (tesis que no es la del proyecto de LGT).»

²¹ BOE de 17 de octubre de 2014, núm. 252.

²² El Proyecto de Ley de Reforma de la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, fue aprobado definitivamente por el Congreso de los Diputados el 20 de noviembre de 2014 y la Ley en el BOE de 28 de noviembre, núm. 288.

²³ Así lo recoge en el artículo 122.1, en el que se señala lo siguiente: «Se introducen las siguientes modificaciones en 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:

al IIVTNU sí se establecen pequeños cambios respecto a la regulación contenida en el real decreto-ley, limitando la exención a las personas físicas y clarificando los requisitos de acceso a la misma²⁴.

Respecto a los efectos de estas modificaciones en el ámbito fiscal, si bien en el caso del Real Decreto-Ley 8/2014 y de la Ley 8/2014 es pronto para efectuar una valoración y determinar el concreto alcance de las mismas, las medidas introducidas por ambos textos normativos, además de cubrir dos vacíos existentes en el Real Decreto-Ley 6/2012, establecen beneficios fiscales para el deudor que realiza una dación en pago, por lo que tales medidas pueden considerarse, en el ámbito tributario, positivas y necesarias.

Sin embargo, en lo referente al Real Decreto-Ley 6/2012, la valoración no puede ser tan positiva, pues los requisitos de acceso establecidos para que el deudor pueda obligar a las entidades financieras a aceptar la dación en pago de la vivienda habitual como medio extintivo de la deuda hipotecaria, así como para verse favorecido por los beneficios fiscales derivados regulados para

Uno. Con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos, se añade una nueva letra d) al apartado 4 del artículo 33, que queda redactada de la siguiente forma:

"d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda"».

²⁴ Así se recoge en el artículo 123 de la mencionada ley, cuyo tenor es el siguiente: «Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imposables anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años. Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en 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. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita. Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta Ley."

Dos. Con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, se suprime el apartado 3 del artículo 106».

este supuesto, deja a un amplio sector de contribuyentes excluidos de la posibilidad. Así, puede darse con facilidad la tesitura de que el deudor, pese a que tenga una situación económica muy mala, pero no alcanzando los requisitos establecidos por el real decreto-ley, consiga que la entidad financiera acreedora acepte la dación en pago y extinga así el débito, pero, realizada esta, se encuentre con una deuda con la Hacienda Pública a la que tampoco puede hacer frente. Por ello se considera esencial la flexibilización de tales requisitos, no solo para acceder a la dación en pago, sino también para que el deudor pueda disfrutar de los beneficios fiscales establecidos.

Es importante señalar que, al margen de estas modificaciones tributarias, existen otros impuestos que también gravan la dación en pago que no se han visto afectados por estos textos normativos. Tal es el caso del IS, que es el otro gran impuesto directo de nuestro ordenamiento, el IVA y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD). En este punto, baste señalar que, en el caso del IS, dado que grava la renta obtenida por las personas jurídicas, su devengo se produciría cuando una de esas personas jurídicas entrega o recibe un inmueble en pago. El IVA, por su parte únicamente se devengará en el supuesto de que los deudores que entregaran su vivienda tuvieran la condición de empresarios o profesionales. En relación al ISD se podría plantear un supuesto, si bien ciertamente infrecuente, en aquellos casos en los que en la dación en pago se formalice por un importe inferior al de la deuda que se tiene frente a la entidad bancaria, quedando saldada la totalidad de la deuda. La diferencia entre ambos valores generaría una donación que no se beneficiaría de rebaja fiscal alguna²⁵.

Por otro lado, respecto al IRPF y al ITPAJD, si bien estos textos legales modifican ciertos aspectos de ambas figuras, dejan algunos ámbitos importantes de las mismas sin contemplar. Tal es el caso en el IRPF de la deducción por inversión en vivienda habitual de la que, en su caso, podría haber disfrutado el deudor en los años previos a la realización de la dación en pago con tal inmueble y que se tratará en los siguientes epígrafes.

2. FISCALIDAD ESTATAL

A. La dación en pago en la imposición directa

Como punto de partida, es necesario considerar que las consecuencias fiscales de la entrega de un bien inmueble como fórmula de cancelación de una deuda hipotecaria incobrable por otros cauces producen unos efectos que, en el marco de la imposición directa estatal, afecta a dos impuestos, el IRPF y el IS, dependiendo de si el hecho imponible es realizado por una persona jurídica o por una persona física.

Asimismo, es importante tener en cuenta que en el momento de realizar la dación en pago puede que el bien transmitido tenga mayor, menor o igual valor que la deuda pendiente de saldar.

²⁵ En esta cuestión también repara JORBA JORBA, O.: «Breve referencia a las consecuencias fiscales de la dación en pago», *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2011, núm. 20, págs. 37-46.

Si bien la postura tradicional de las entidades financieras era la de aceptar la dación en pago solo en aquellos casos en los que la valoración del inmueble fuera, al menos, igual, que la deuda pendiente, en la actualidad, especialmente gracias a la vía abierta por el Real Decreto-Ley 6/2012, no son pocos los casos en los que la dación en pago es admitida por la entidad financiera aun cuando el valor del inmueble resulta menor que el crédito pendiente. En estas situaciones podría plantearse la tributación en el ISD por la diferencia entre la cuantía de la deuda saldada y el valor del bien transmitido, si bien en la práctica aún no se ha dado ningún supuesto.

a. Incidencia de la dación en pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las implicaciones en el IRPF derivadas de la dación en pago afectan a dos aspectos del impuesto. Por un lado, a la tributación de la posible ganancia patrimonial surgida, derivada de la diferencia entre el valor de adquisición del inmueble y el valor de transmisión del mismo en el momento en que la dación se materializa. Por otro lado, se plantea el problema de la posible pérdida del derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual, en los supuestos en los que el inmueble dado en pago por el deudor constituya tal vivienda habitual y no hayan transcurrido más de tres años entre el momento de adquisición de la vivienda y la fecha en que sea dada en pago. Por ello, a continuación, ahondaremos en esta doble problemática.

a.1. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Dentro de este apartado, la realización de una dación en pago afecta al contribuyente que realiza la declaración del IRPF en dos cuestiones fundamentales:

1. La propia ganancia o pérdida patrimonial producida en el activo del deudor a consecuencia de la realización de una dación en pago.
2. La cuestión de la exención por reinversión en vivienda habitual.

El planteamiento, caracteres y situación actual de ambas cuestiones se tratarán pormenorizadamente en los siguientes apartados.

a.1.1. Tratamiento de la ganancia o pérdida patrimonial producida en el activo del deudor a consecuencia de la realización de una dación en pago

Las ganancias y pérdidas patrimoniales aparecen reguladas en los artículos 33 a 39 de la LIRPF²⁶, ambos inclusive. Bajo esta denominación se incluyen las ganancias y pérdidas de ca-

²⁶ 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.

pital, considerando como tales las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, a menos que la ley los califique como rendimientos, tal y como señala el artículo 33 de la LIRPF. Así sucede, por ejemplo, cuando se vende o compra un bien inmueble, o cuando se realiza la dación en pago con un inmueble del deudor, pues este sale de su patrimonio.

De esta redacción del artículo 33 de la LIRPF se derivan los requisitos²⁷ exigidos para que el gravamen se produzca, a saber:

1. Que se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.
2. Que exista una alteración en la composición de tal patrimonio.
3. Que la renta generada no esté sujeta al impuesto en virtud de otro concepto.

Confrontando estos requisitos con las consecuencias derivadas de la realización de una dación en pago, se verifica que todos ellos se producen en la misma.

Una vez comprobado el cumplimiento de estos requisitos, el siguiente paso es la determinación del importe de ganancia o pérdida producida en el patrimonio del deudor tras la realización de una dación en pago, a fin de imputarla a la base imponible del ahorro. La regla general es que tal renta se obtiene por la diferencia entre el valor de adquisición del inmueble y el valor de transmisión del mismo²⁸. El valor de adquisición²⁹ estará integrado por aquel por el que la adquisición se hubiera producido, el coste de las inversiones y las mejoras efectuadas en el bien, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición. El valor de transmisión³⁰, por su parte,

²⁷ Cfr. MARÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CAYÓN GALIARDO, A. (dirs.): *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, 5.ª ed., Pamplona, Aranzadi, 2008, págs. 140-151.

²⁸ Así lo señala el artículo 34.1 de la LIRPF: «El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

- a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso».

²⁹ Respecto al valor de adquisición, el artículo 35.1 y 2 de la LIRPF indica: «1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones».

³⁰ Conforme al artículo 35.3 de la LIRPF: «El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este».

será el valor real por el que tal transmisión se haya efectuado, menos los gastos y tributos satisfechos por el transmitente³¹, excluidos los intereses.

Hay que tener en cuenta que la dación en pago no solo genera una ganancia o pérdida patrimonial para el transmitente persona física, sino también para el adquirente, si este es persona física, aunque este no es el supuesto más común en la práctica. No obstante, si se diera esta situación, se generaría la siguiente realidad:

1. Fiscalidad del transmitente: puesto que se produce una transmisión onerosa –entrega de la vivienda–, el valor de la misma es calculada fiscalmente de manera análoga a la compraventa, como la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión.
2. Fiscalidad del adquirente: se generará una ganancia o pérdida patrimonial producida cuando la valoración normal del mercado del inmueble entregado en dación excede –ganancia– o es inferior –pérdida– al valor de la deuda cancelada.

A pesar de la aparente sencillez en el tratamiento de esta renta la realidad pone de manifiesto que en la figura de la dación en pago aparecen varios supuestos muy problemáticos de cara a la determinación de la renta producida con las reglas antedichas:

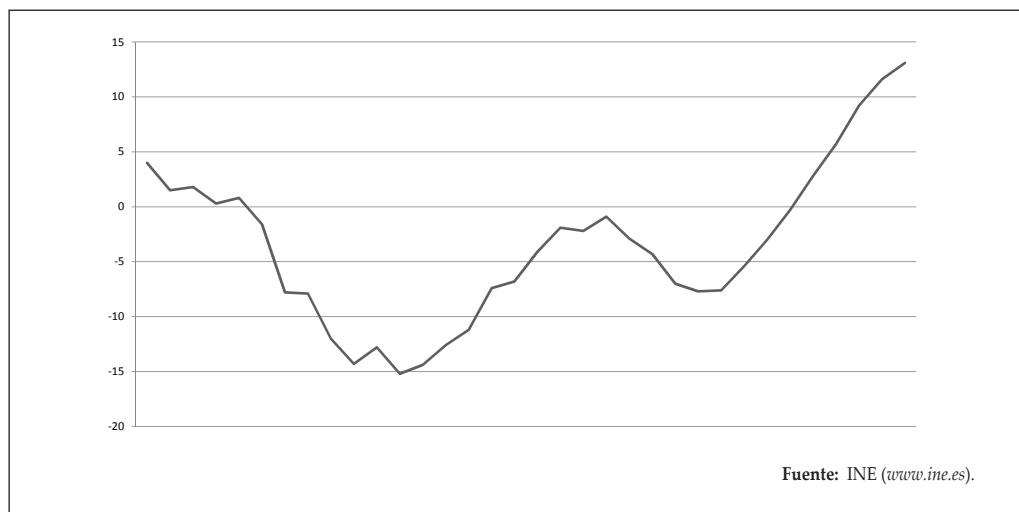
1. Supuestos en los que el valor de la responsabilidad hipotecaria excede el importe de la hipoteca constituida: en estos casos será tal valor de la responsabilidad hipotecaria el que efectivamente se imputará como valor de transmisión. Esta situación provocaría la generación de una ganancia patrimonial superior a la que se habría imputado de haberse calculado el valor de la transmisión conforme el valor de la hipoteca cancelada³².
2. Supuestos en los que el valor actual de la vivienda entregada o que se pretenda entregar en pago de la deuda sea menor que el importe del préstamo vivo: este es un supuesto que se produce en la actualidad habitualmente, debido a que el valor de adquisición del inmueble coincide en muchos casos con el importe inicial de la hipoteca y, en un contexto como el actual, en el que el precio de los inmuebles ha sufrido una profunda depreciación, el valor del inmueble hipotecado, previsible-

³¹ Tal y como señala CALVO ORTEGA, R.: *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial*, 18.ª ed. Pamplona, Aranzadi, 2014, pág. 149, en los demás supuestos, tales como incorporación de bienes, ganancias del juego, hallazgos, sorteos, y ganancias patrimoniales no justificadas, la renta producida será el valor de mercado de los elementos patrimoniales en que se haya materializado la ganancia.

³² Para mayor comprensión de esta cuestión se recomienda consultar: CRESPO GARRIDO, M.: «Particularidades de la fiscalidad de la dación de inmuebles en pago de deudas: consecuencias técnicas para los sujetos activo y pasivo del derecho de crédito garantizado con hipoteca impagado», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 2013, núm. 735, págs. 69 a 109.

mente habrá disminuido de forma considerable, con lo que se origina una situación en la que queda pendiente una deuda que consistiría en la diferencia entre el valor actual del inmueble –depreciado– y el préstamo pendiente de amortizar. El siguiente gráfico resulta muy ilustrativo de esta situación.

Evolución anual general del índice de precios de la vivienda en España



En el mismo se muestra la evolución de los índices de precios de la vivienda en los últimos nueve años, observándose de manera clara que la depreciación de valor en el periodo 2007-2013 se aproxima al 40 %. Por ejemplo: un contribuyente que ha adquirido su vivienda en el año 2007 por 300.000 euros con un préstamo hipotecario por la misma cantidad deja de abonar la amortización del mismo a la entidad financiera en el año 2012. Si en el transcurso de esos cinco años el deudor abonó 24.000 euros del capital principal, faltarían 276.000 euros por amortizar. Si este deudor solicita la dación en pago, el valor de transmisión de esa vivienda ya no serán 300.000 euros, ya que se ha depreciado aproximadamente un 30 %, por tanto, el valor de transmisión será de 210.000 euros aproximadamente, por tanto, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión (210.000 – 276.000) será de 66.000 euros.

Expuesta la situación, la resolución³³ del problema planteado presenta una gran complejidad, ya que, si la entidad financiera acepta la entrega del inmueble como medio para cobrar el crédito pendiente, se puede producir simultáneamente una ganancia y una pérdida patrimonial para el con-

³³ Cfr. VV. AA.: *Memento Experto. Dación de inmuebles en pago de deudas. Implicaciones fiscales*, Madrid, Francis Lefebvre, 2011.

tribuyente. Esto es así porque tradicionalmente se ha entendido que el contribuyente sufre una pérdida patrimonial calculada conforme a las reglas de la permuta, en aplicación del artículo 37.1 h)³⁴ de la LIRPF, configurando tal pérdida patrimonial la diferencia entre el valor de la vivienda en el momento actual, esto es, el valor de transmisión, y el valor de adquisición, con lo que tal pérdida se debería integrar en la base imponible del ahorro. Sin embargo, la condonación de la deuda pendiente por parte de la entidad financiera produce de manera simultánea, una ganancia patrimonial³⁵.

El tratamiento de estas ganancias y pérdidas patrimoniales ha sido objeto de intensos debates. No obstante, las recientes reformas, relativas a la fiscalidad de la dación en pago en relación con el IRPF, han aclarado la situación con respecto a esta figura. Así, el artículo 122 de la Ley 18/2014³⁶, proveniente del Real Decreto-Ley 8/2014, recoge la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de alguna de las siguientes circunstancias:

1. Dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o con entidades que realicen la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios de manera profesional.
2. Transmisión de vivienda realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales –mismos requisitos que para la dación en pago–.

Para ello, la ley exige como requisito que el propietario no disponga de otros bienes o derechos para pagar la deuda y evitar la enajenación de la vivienda, en lo que parece un intento del legislador de extender la exención establecida en el Real Decreto-Ley 6/2012 más allá de los deudores situados en el «umbral de exclusión», tal y como se señala en el propio texto normativo. Sin embargo, aunque parece que el Real Decreto-Ley 8/2014, y posteriormente la Ley 18/2014, establecen un marco más favorable de cara al disfrute de esa exención en el IRPF que el establecido por el Real Decreto-Ley 6/2012, el requisito exigido en estas normas de facto no se aleja en exceso de los requisitos establecidos en su predecesora, aunque es obvio que no los define con exhaustividad. No obstante, por ser textos legales de reciente aprobación, cabe la posibilidad, y no sería extraño, de que el requisito establecido sea precisado en un futuro con mayor celo por parte del legislador y sobre todo por la jurisprudencia.

³⁴ El mencionado artículo 37.1 h) de la LIRPF señala lo siguiente: «Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:... h) De la permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio».

³⁵ Por otro lado, la diferencia entre la hipoteca pendiente y la hipoteca correspondiente al valor de la vivienda en el momento actual generará una ganancia a título gratuito, susceptible de gravamen en el ISD por gozar del carácter de donación, lo cual será tratado en el epígrafe correspondiente.

³⁶ Véase nota núm. 20.

Por último, es preciso señalar que los efectos de la normativa citada están en vigor a partir del 1 de enero de 2014 y para los ejercicios anteriores no prescritos. Esto supone que los contribuyentes que hayan pagado el IRPF con posterioridad al 1 de enero de 2010, cumpliendo los requisitos establecidos para acceder a la exención, tendrán derecho a que se les devuelva ese ingreso indebido, puesto que el plazo de prescripción del derecho a solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, es de cuatro años, tal y como señala el artículo 66 de la LGT. De esta forma, dicha medida permite a los contribuyentes solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los periodos no prescritos en las que se haya integrado una ganancia patrimonial por las causas anteriores y, en su caso, la correspondiente solicitud de devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, en este caso se produciría una devolución derivada de la propia normativa del tributo³⁷, esta devolución debe efectuarse de oficio por parte de la Administración tributaria. Dado que no se fija plazo alguno para la realización de la devolución en la Ley 18/2014, ni en su predecesor salvo el Real Decreto-Ley 8/2014, la misma deberá ser efectiva en un plazo no superior a seis meses desde la aprobación del real decreto-ley a fin de evitar el devengo de los correspondientes intereses de demora³⁸, o en todo caso dentro del plazo general de devolución de ingresos indebidos que, como es sabido, es de cuatro años según los artículos 66 y 67 de la LGT.

a.1.2. La exención por reinversión en vivienda habitual

A fin de estudiar los efectos de esta exención en los supuestos en que el deudor da en pago su vivienda habitual, en primer término resulta esencial determinar los requisitos exigidos en la LIRPF para que la vivienda pueda calificarse como habitual, a fin de aplicar tanto la mencionada exención por reinversión en vivienda habitual, como las restantes exenciones previstas en la LIRPF para los inmuebles encuadrados en esta categoría³⁹.

³⁷ El artículo 30.1 de la LGT incluye entre los deberes y obligaciones de las Administraciones tributarias la de «realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora».

³⁸ El artículo 31 de la LGT regula las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en los siguientes términos: «La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución».

³⁹ Las exenciones que afectan a la vivienda habitual pueden ser de tres tipos: la exención aplicable a la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual (art. 38.1 LIRPF); la exención aplicable a las rentas obtenidas por el sujeto pasivo derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura, cuando

De la determinación de concepto de vivienda habitual aplicable en materia de IRPF se ocupa la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF y el artículo 41 bis apartado primero del RIRPF⁴⁰. Según tales preceptos, se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- El fallecimiento del contribuyente.
- Cualesquiera otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

Una vez determinado el concepto de vivienda habitual, es posible continuar con el análisis de la exención de la ganancia patrimonial obtenida por el contribuyente en los supuestos de transmisión de su vivienda habitual, siempre que el sujeto pasivo reinvierta el importe total obtenido en la adquisición de otro inmueble que vaya a constituir, igualmente, su vivienda habitual⁴¹, tal y como señalan los artículos 38.1 de la LIRPF y 41 del RIRPF. Si el importe reinvertido es inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. Esto es, si el sujeto pasivo adquirió su vivienda por 100.000 euros, transmitiéndola por 200.000 euros, obtiene una ganancia patrimonial de 100.000 euros. Si adquiere una nueva vivienda habitual por 150.000 euros, el sujeto no ha reinvertido la totalidad del precio de venta (200.000 €), solo el 75 %. Por tanto, la exención no alcanzará la totalidad de la ganancia, sino al 75 % de la misma, esto es, a 75.000 euros.

Por otra parte, cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica [art. 7 t) LIRPF]; y la exención de la ganancia patrimonial obtenida por el contribuyente ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia [art. 33.4 b) LIRPF].

⁴⁰ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

⁴¹ Para una mejor comprensión de esta exención se recomienda consultar: ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «La exención por reinversión en vivienda habitual: análisis de los requisitos para su aplicación», *RCyT. CEF*, 2009, núm. 320, págs. 47-76; CALVO VÉRGEZ, J.: «El ámbito temporal de la exención por reinversión de vivienda habitual en el IRPF», *Gaceta Fiscal*, 2012, núm. 317, págs. 43-62.

El planteamiento expuesto conduce a la cuestión de saber si el sujeto que ya ha realizado una dación en pago y posteriormente adquiere otra vivienda puede o no beneficiarse de tal exención por reinversión en vivienda habitual. Según el criterio ofrecido por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en Consulta Vinculante de 9 de septiembre de 2009⁴², la cual, si bien versa sobre las donaciones, es aplicable análogamente a la dación en pago, la Administración sostiene que no sería aplicable la exención por reinversión al contribuyente que no obtiene un importe líquido que posteriormente pueda reinvertir en otra adquisición, tal y como ocurre en la dación en pago, aun cuando el contribuyente obtenga una ganancia patrimonial.

Esta situación resulta claramente criticable, ya que priva a aquellos que se hayan visto obligados a realizar una dación en pago, perdiendo su vivienda habitual, de disfrutar de un beneficio fiscal que, tal y como lo articula la DGT, parece solo reservado a los sujetos que transmiten su vivienda por medio de una compraventa ordinaria. De esta forma, aunque en ambos casos se produzca la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, y en el caso del deudor que realice una dación en pago su situación económica sea previsiblemente peor, este no tendrá derecho a la exención, resultando a todas luces incomprensible tal distinción y contraria a derecho por infracción del principio constitucional de igualdad tributaria consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución⁴³.

a.2. La dación en pago ante la deducción por adquisición de vivienda habitual

Si bien esta deducción⁴⁴ se ha suprimido con efectos desde el 1 de enero de 2013, la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF ha establecido un régimen transitorio que permite únicamente a aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual, o hubieran satisfecho cantidades para la construcción de la misma con anterioridad a 1 de enero de 2013, seguir disfrutando de la deducción en los mismos términos y con las mismas condiciones existentes a 31 de diciembre de 2012. No obstante, se suprime sin régimen transitorio alguno la deducción por las cantidades depositadas en cuenta vivienda.

El antedicho régimen transitorio se aplica a los siguientes contribuyentes:

- Los que hubieran adquirido su vivienda habitual o satisfecho cantidades para la construcción de la misma con anterioridad a 1 de enero de 2013.

⁴² Consulta de la DGT V1978/2009, de 9 de septiembre (NFC035796).

⁴³ Cfr. MATA SIERRA, M. T.: *El Principio de igualdad tributaria*, 1.ª ed., Madrid, Thomson-Reuters, 2009.

⁴⁴ Para una mejor comprensión de la figura de la deducción por adquisición de vivienda habitual y su evolución se recomienda consultar las siguientes obras: LÓPEZ DÍAZ, A.: «Las deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis especial de la deducción por adquisición de vivienda habitual» en: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (coord.), GARCÍA NOVOA, C. (coord.), LÓPEZ DÍAZ, A. (coord.): *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 1.ª ed., Valladolid, Lex Nova, 2000, págs. 482-547; DE FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A. y GRANELL PÉREZ, R.: «La reforma de la deducción por inversión en vivienda. Estimación de sus efectos globales y régimen transitorio.» En *XVIII Encuentro de Economía Pública (Málaga, 3 y 4 de febrero de 2011)*, Universidad de Málaga, 2011.

- Aquellos que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.
- Aquellos que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

En este punto es necesario recordar los requisitos establecidos por la LIRPF para que una vivienda sea considerada como habitual. Tal y como se indicó en el apartado previo, según la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF y el artículo 41 bis del RIRPF, se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. Por tanto, el problema que se origina en este supuesto afecta a aquellos contribuyentes que se vieron beneficiados por la deducción por adquisición de vivienda habitual, dando en pago tal vivienda posteriormente sin haber cumplido el periodo mínimo de tres años continuados de residencia. En estos casos cabe la posibilidad de que la Hacienda Pública solicite al contribuyente la devolución de las deducciones indebidamente practicadas en los ejercicios previos más los intereses de demora correspondientes, por no haberse completado el cumplimiento de los requisitos exigidos.

A fin de hallar una respuesta a tal cuestión, que resulte lo menos gravosa posible para el sujeto pasivo, es necesario acudir nuevamente a los preceptos que regulan los requisitos para que una vivienda pueda considerarse habitual, ya que estos establecen una serie de excepciones al requisito del mantenimiento de la vivienda durante tres años continuados. Una de estas excepciones hace referencia a «cualquier circunstancia que necesariamente exija el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas». De esta forma, cabría la posibilidad de equiparar el supuesto de la entrega de la vivienda habitual en pago de las deudas contraídas por el deudor e incobrables por la entidad financiera, al supuesto previsto en la ley que permiten aplicar la exención, entendiendo que en el supuesto de la dación en pago concurren las circunstancias que inexorablemente exigen el cambio de vivienda. Efectuando esta equiparación resultaría innecesario el mantenimiento de la misma durante ese periodo y aun así no perdería su condición de vivienda habitual, con lo que el contribuyente, en principio, no debería devolver las deducciones de las que hubiere disfrutado.

Sin embargo, la DGT, en Consulta Vinculante de fecha 17 de febrero de 2009⁴⁵ trata esta cuestión, endureciendo los requisitos necesarios para que no sea necesario el mantenimiento de la vivienda habitual en el patrimonio del contribuyente durante los tres años legalmente exigidos. Concretamente, la DGT establece lo siguiente:

⁴⁵ Consulta de la DGT V0312/2009, de 17 de febrero (NFC031952).

1. La circunstancia que debe concurrir es que necesariamente debe producirse el cambio de vivienda o que se den las circunstancias por las que haya algún impedimento para que la ocupación de la vivienda se produzca.
2. Tal requisito de necesidad de cambio de domicilio o del impedimento para su ocupación debe venir avalado por unas circunstancias impeditivas que sean totalmente ajenas a la mera voluntad o conveniencia del sujeto pasivo.

De lo establecido por la DGT se deriva que resulta imprescindible en estos supuestos un análisis individualizado de todas sus circunstancias, poniendo el foco de atención en las razones que han motivado la entrega de la vivienda a la entidad financiera. Tal responsabilidad recae en la Administración tributaria, que es la que tiene la última palabra en estos casos, ya que a ella compete la comprobación de la veracidad de las circunstancias que obligatoriamente exigen el cambio de domicilio del sujeto en el supuesto que se trate. Si la Administración aprecia tales circunstancias, entendiendo, por tanto, justificado el mencionado requisito de necesidad, el contribuyente no perderá las deducciones practicadas previamente. Mas, en los casos en que la Administración no aprecie los indicadores de tal estado de necesidad, el contribuyente se verá obligado a devolver todas las cantidades incorrectamente deducidas en ejercicios anteriores, a lo que se deberán añadir los intereses de demora correspondientes en función de la fecha de aplicación del beneficio fiscal correspondiente a ejercicios no prescritos.

b. Incidencia del Impuesto sobre Sociedades en la dación en pago

En estos supuestos la dación en pago afectará fiscalmente en el IS al transmitente, si es persona jurídica, y al adquirente, que en la generalidad de los supuestos producidos en la actualidad será persona jurídica –la entidad financiera–.

Para la cuantificación de la base imponible es necesario determinar, en primer lugar, la naturaleza y tratamiento contable del inmueble objeto de la dación en pago, pues será de esta manera cómo se determinará el importe a integrar en tal base⁴⁶. De esta forma se evita la realización de ajustes extracontables a efectos del cálculo de la base objeto de gravamen, puesto que la valoración contable y fiscal serán idénticas⁴⁷. Así, en primer lugar, debe encuadrarse el inmueble dado en pago por la empresa en uno de estos dos grupos:

1. Existencias de la empresa, en el sentido de que son inmuebles que forman parte del tráfico habitual de la compañía, ya sea para su venta en el curso ordinario de la

⁴⁶ Cfr. CRESPO GARRIDO, M.: «Particularidades de la fiscalidad de la dación de inmuebles...», ob. cit., págs. 81-83. FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TOVILLAS MORÁN, J. M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular*, 3.ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2008, págs. 209 y 210.

⁴⁷ Cfr. CRESPO GARRIDO, M.: «Particularidades de la fiscalidad de la dación de inmuebles...», ob. cit., págs. 81-83.

explotación, o para su transformación o incorporación al proceso productivo, por lo que aparecen recogidos en el activo circulante del balance⁴⁸.

2. Inmovilizado de la compañía: se trata de elementos patrimoniales reflejados en el activo fijo, con carácter permanente y que no están destinados a la venta⁴⁹.

De este modo, será la propia actividad desarrollada en la empresa el elemento principal que permita realizar tal calificación. Así, en una empresa dedicada a la construcción, las viviendas construidas y puestas a la venta formarán parte de sus existencias, mientras que las oficinas y demás inmuebles destinados a la atención al público o a labores administrativas o de gestión formarán parte de su inmovilizado. Sin embargo, en una empresa dedicada al comercio minorista, el local en el que se realiza la actividad formará parte de su inmovilizado, conformando las existencias de los productos a la venta.

El criterio de valoración de la base imponible generalmente aceptado considera que la base imponible en los supuestos de dación en pago se constituye por el valor de transmisión, esto es, aquel por el que se adjudicó la finca a la entidad bancaria en pago de la deuda. Este criterio valorativo fue seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en Sentencia de 28 de abril de 2008⁵⁰. En este pronunciamiento se establece que la configuración de la base de tributación en el IS será la diferencia entre el valor neto contable y las cantidades adeudadas por la adquisición de los inmuebles transmitidos y por los que se generó la deuda ahora incobrable.

No obstante, si la dación se produce entre sujetos vinculados hay que aplicar lo señalado en el artículo 18 de la LIS⁵¹, según el cual, en esos supuestos, los inmuebles se valorarán según el valor normal de mercado, independientemente de las valoraciones que las partes pudieran ofrecer. A efectos de determinar tal valor normal de mercado, se considerará como tal aquel que se hubiera pactado entre personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia⁵².

A tenor de lo expuesto, antes de entrar en el análisis del alcance del IS en los supuestos en que se realice una dación en pago, es necesario realizar una doble distinción:

1. Las distintas repercusiones fiscales en caso de realizarse la dación en pago para el adquirente del inmueble y para el transmitente del mismo. Por tanto, habrá que diferenciar entre fiscalidad del transmitente y fiscalidad del adquirente.

⁴⁸ Las existencias aparecen caracterizadas de esta forma en el documento núm. 8 de la serie «Principios contables» de la Asociación Española de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (AECA).

⁴⁹ Así lo recoge la AECA en su documento núm. 2 de la serie «Principios contables».

⁵⁰ STSJ de Castilla-La Mancha 148/2008, de 28 de abril (NFJ034494).

⁵¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁵² Redacción coincidente con la recogida en el artículo 16 del derogado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. La imputación del valor de transmisión se abordará de diferente manera según que el inmueble forme parte del balance de la empresa en calidad de activo circulante o en calidad de inmovilizado material.

b.1. Fiscalidad del transmitente

b.1.1. Inmueble que forma parte del capital circulante de la empresa

Los supuestos más comunes son aquellos en los que el deudor realiza una actividad inmobiliaria, de modo que los inmuebles entregados pueden considerarse como parte de las existencias de la empresa, y así debería estar contabilizado en el activo de su balance, esto es, como activo circulante. Por tanto, la deuda constituiría un pasivo circulante. En estos supuestos habrá que atender a lo señalado en la norma de valoración 10.^a del Plan General Contable (en adelante, PGC)⁵³ que estima que los inmuebles deben valorarse por su precio de adquisición, entendiendo como tal el importe facturado por el vendedor después de haber deducido cualquier descuento, así como tras haber incluido los intereses devengados por los créditos contraídos atribuibles a tal adquisición. Asimismo, en referencia a los impuestos indirectos, la referida norma de valoración 10.^a señala que solo se incluirán cuando no sean recuperables.

La deuda pendiente de pago tendrá la categoría de pasivo financiero para el transmitente. El reconocimiento contable de la misma se realizará en el momento en que el deudor se convierta en parte obligada en el contrato o negocio jurídico, siendo valorada por su valor de transacción.

Por tanto, los inmuebles calificados como existencias, y las correlativas deudas canceladas, se darán de baja de manera simultánea en el activo y en el pasivo financiero. La cantidad que resulte de la diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero y el valor razonable de la contraprestación pagada, esto es, el valor del activo dado en pago, incluidos en este punto los costes de transacción atribuibles a la operación, determinará un resultado financiero, que será negativo –pérdidas– en el supuesto de que el valor razonable del bien entregado supere el importe de la deuda satisfecha, y positivo –beneficios– en caso contrario⁵⁴. El resultado positivo o negativo de la operación se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar la transacción.

⁵³ La referida norma de valoración 10.^a del PGC, relativa a la valoración de existencias, señala lo siguiente: «Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción. Los impuestos indirectos que gravan las existencias solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material. Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste. Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros».

⁵⁴ Tal y como indica la Consulta núm. 2 publicada en el BOICAC 94, de junio de 2013 (NFC048004).

b.1.2. Inmueble que forma parte del inmovilizado de la empresa

Si el inmueble entregado en dación en pago forma parte del inmovilizado de la empresa, su valoración se realizará por su precio de adquisición, después de haber deducido cualquier tipo de descuento y de la imputación de todos los gastos adicionales a la compra hasta el momento de su puesta en condiciones de funcionamiento. En este supuesto, la deuda contraída se valorará de igual forma que si se tratara de un inmueble que forma parte del activo circulante.

La baja del inmovilizado se producirá por la diferencia⁵⁵ entre el importe que se obtenga en la entrega y el valor neto contable del inmueble entregado. De esta forma, la diferencia surgida debe imputarse como pérdida o como ganancia por la empresa en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produce.

b.2. Fiscalidad del adquirente

El adquirente tendría contabilizada la deuda financiera como activo financiero, con lo que el efecto inmediato que producirá la dación en pago será la cancelación de tal deuda financiera en su activo, en el momento en que se produzca la entrega del bien, dando de alta simultáneamente ese activo el inmueble dado en pago que entra en su patrimonio.

La valoración en este caso se realizará por la diferencia entre el activo financiero contabilizado, a lo que se debe añadir cualquier otro importe acumulado que se haya reconocido, y el pasivo asumido. Una vez realizada esta operación consistente en dar de baja el activo, puede producirse una pérdida o una ganancia patrimonial, en función del resultado de la valoración antedicha. Tal pérdida o ganancia se llevará a la cuenta de pérdidas y ganancias y formará parte del resultado del ejercicio.

c. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

Si bien la relación de la dación en pago con el ISD debería calificarse como ciertamente excepcional, ya que, hasta el momento no se ha dado ningún caso, cabe hacer referencia a esta figura impositiva por la posible repercusión que puede tener en algún supuesto de dación en pago⁵⁶.

En los supuestos de dación en pago este tributo puede aplicarse en aquellos casos en los que el importe de la deuda pendiente es mayor que el importe del inmueble transmitido, cancelándose con la entrega del inmueble la totalidad de la deuda, de forma que el importe excedente –la diferencia entre el valor del inmueble y el importe de la deuda– se podría considerar como una condonación total o parcial de una deuda, con ánimo de liberalidad y como negocio gratuito

⁵⁵ Así lo indica el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) en la norma de valoración 3.^a.

⁵⁶ JORBA JORBA, O.: «Breve referencia a las consecuencias fiscales...», ob. cit., pág. 44.

inter vivos, con lo que tributaría en la modalidad de donaciones, siendo el sujeto pasivo el donatario o favorecido por tal donación⁵⁷.

B. La dación en pago en la imposición indirecta

Como punto de partida en esta materia, es necesario indicar que, a diferencia de la imposición directa, la tributación de las entregas de bienes en la imposición indirecta viene determinada tanto por el sujeto pasivo, como por el tipo de entrega que se realice, por ello será necesario estudiar ambos aspectos. De este modo, dentro de la imposición directa estatal, la realización de una dación en pago solo puede verse afectada por el IVA o por el ITPAJD, en función del sujeto que la realice y los caracteres de la entrega. Para una mejor comprensión del juego de compatibilidades e incompatibilidades entre ambas figuras impositivas resulta aclaratorio el siguiente cuadro:

	IVA	ITPO	IAJD (Documentos notariales, cuota fija)	IAJD (Documentos notariales, cuota variable)	IAJD (Documentos mercantiles)	IOS
IVA	X	NO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
ITPO	NO	X	SÍ	NO	SÍ	NO
IAJD (documentos notariales, cuota fija)	SÍ	SÍ	X	SÍ	X	SÍ
IAJD (documentos no- tares, cuota variable)	SÍ	NO	SÍ	X	X	SÍ
IAJD (documentos mercantiles)	SÍ	SÍ	X	X	X	SÍ
IOS	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ	X

a. Incidencia del Impuesto sobre el Valor Añadido en la dación en pago

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) recoge como hecho imponible las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales, a título oneroso, ya sea con carácter habitual u ocasional. De esta forma, se entiende realizada dentro de la actividad empresarial y perteneciente a la actividad mercantil la transmisión de la totalidad o parte de

⁵⁷ Así lo establece el artículo 5 de la LISD.

cualquier bien que constituya el patrimonio empresarial o profesional, incluyéndose también las transmisiones realizadas a consecuencia del cese del ejercicio de las actividades económicas, tal y como señala el artículo 4.3 de la LIVA⁵⁸.

De esta forma, cuando un empresario o profesional realice una dación en pago con un inmueble que forme parte de su capital, esta operación, por tratarse de la entrega de un bien, quedará sujeta⁵⁹ al IVA, siendo gravada al tipo de gravamen correspondiente, en función del momento en que se produjera la transmisión del poder de disposición. El tipo de gravamen aplicable sobre la base imponible para el ejercicio 2015 es del 10 %⁶⁰, ya que se trata de uno de los supuestos de aplicación del tipo de gravamen reducido⁶¹.

Además, es necesario tener en cuenta que, conforme a lo señalado en los artículos 20.1.20.º a 23.º y 20.2 del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, si lo que realiza el empresario no es una primera transmisión, sino una segunda o ulterior transmisión, tal operación tributaría en el ITPAJD y estaría exenta de tributación en el IVA. No obstante, si concurren las circunstancias previstas en el artículo 20.2 de la LIVA⁶², según la redacción de la Ley 3/2006⁶³, cabría la renuncia a tal exención, permitiéndose así al empresario que realice una segunda o ulterior transmisión repercutir el IVA al comprador y deducirse las cuotas de IVA previamente soportado.

Si bien de lo expuesto parece derivarse un planteamiento que no ofrece mayor complejidad, si se sitúa el foco de atención en uno de los sectores económicos más problemáticos a estos efectos, y que más movimientos ha generado en el ámbito que nos ocupa, el de las empresas constructoras, son

⁵⁸ Este precepto indica lo siguiente: «La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular».

⁵⁹ VV. AA.: *Memento práctico. Fiscal 2012*, Madrid, Francis Lefebvre, 2012, pág. 287.

⁶⁰ Así lo recoge el artículo 91.1 de la LIVA, que establece asimismo las distintas operaciones a las que se aplicará este tipo reducido.

⁶¹ En la Ley del IVA se distinguen actualmente tres tipos de gravamen así como sus supuestos de aplicación, en concreto, un tipo general del 21 %, y dos tipos reducidos del 10 % (art. 91.1 LIVA) y del 4 % (art. 91.2 LIVA).

⁶² El artículo 20.2 de la LIVA señala lo siguiente: «Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales». A partir del 1 de enero de 2015 este precepto mantendrá su redacción pero provendrá del apartado siete del artículo primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otros, la LIVA.

⁶³ Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrateo a la Sexta Directiva europea.

varias las cuestiones que debemos plantearnos. En primer lugar, si podría estar exenta la transmisión de viviendas terminadas a particulares –o, análogamente, dadas en pago a entidades financieras– por parte del promotor, habiendo efectuado este labores solo de promoción y encargando la construcción a una tercera empresa que se las entrega previamente. Otro supuesto problemático es el que se produce cuando una entidad dedicada a la promoción y compraventa de inmuebles adquiere una promoción de viviendas totalmente terminada a una entidad financiera, habiendo sido previamente tales viviendas dadas en pago por una constructora a tal entidad financiera, y teniendo la entidad adquirente la finalidad de destinarlas al arrendamiento, o al arrendamiento con opción de compra.

Para resolver estos supuestos el precepto a tener en cuenta es el 20.1.22.º de la LIVA, que señala que se considerará primera entrega la realizada por el promotor, teniendo por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada, con lo que tal entrega quedará sujeta al IVA. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario, o por titulares de derechos reales de goce o disfrute, o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo, no computándose a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones⁶⁴. Por tanto, cuando se dé alguno de estos requisitos la transmisión no podrá calificarse como primera entrega, quedando la operación exenta de IVA, por lo que debería tributar en el ITPAJD, sin perjuicio de que la sociedad transmitente cumpla los mencionados requisitos establecidos en el artículo 20.2 de la LIVA necesarios para poder renunciar a la exención.

De este modo, en el primer caso planteado el promotor que realiza la transmisión deberá tributar en el IVA al tratarse de una primera entrega, mientras que en el segundo supuesto la entidad financiera transmitente, así como la sociedad adquirente si posteriormente vende los inmuebles, deberán tributar en el ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO), puesto que estas entidades efectuarán la segunda y ulteriores entregas (ya que la primera fue la realizada a su favor por la constructora), y todo ello sin perjuicio de que estas sociedades puedan acogerse a la renuncia de la exención por cumplir los requisitos recogidos en el artículo 20.2 de la LIVA.

Por último, hay que tener en cuenta que la mayoría de las actividades financieras están exentas de tributación en el IVA, tal y como señala el artículo 20.1.18.º de la LIVA. Ello supone la imposibilidad del transmitente para renunciar a la exención del impuesto, ya que el adquirente no tiene derecho a la deducción plena del impuesto soportado. Sin embargo, sí cabe renunciar a tal exención en el supuesto de que el adquirente sea una entidad financiera, si la misma realiza actividades diferenciadas o es de aplicación la regla de la prorrata especial⁶⁵.

⁶⁴ Este es el criterio seguido, entre otras, por la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, en respuesta a las Consultas V2537/2010, de 24 de noviembre (NFC039778), 226/2002, de 10 de febrero (NFC016154), y 236/2002, de 13 de febrero (NFC055742).

⁶⁵ La regla de la prorrata aparece en el artículo 102.1 de la ley y procede en el caso de que el sujeto pasivo desarrolle actividades empresariales o profesionales en las que efectúe simultáneamente entregas de bienes y prestaciones

Determinación de la base imponible en los supuestos de dación en pago.

De la determinación de la base imponible en este tipo de supuestos se ocupa la Resolución el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 15 de febrero de 2006⁶⁶, la cual señala que la base imponible estará constituida por la cuantía de la deuda que se extingue mediante la dación, que se correspondería con el total de la contraprestación obtenida. Será pues sobre esta cantidad donde hay que aplicar el tipo de gravamen correspondiente, que, tal y como se ha señalado previamente, para el ejercicio 2015 es del 10%.

b. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

b.1. Tratamiento de la dación en pago en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En relación con lo ya expuesto en el IVA, y teniendo en cuenta que la tributación de las entregas de bienes depende del tipo de entrega llevada a cabo y del sujeto que la realice, es posible aislar dos grandes grupos:

1. **Tributación en el IVA:** conforme al cual estaría gravada la primera entrega de la vivienda realizada por un empresario o profesional, por ejemplo, en aquellos casos en que la dación en pago haya sido llevada a cabo por el promotor cuando la construcción o rehabilitación está terminada, así como las segundas o posteriores entregas, en las que, a pesar de estar exenta, se haya renunciado a la exención.
2. **Tributación en el ITPAJD:** esta figura impositiva grava las segundas y posteriores entregas de inmuebles, así como todas aquellas transmisiones en las que el transmitente sea una persona física, en su modalidad TPO.

Respecto a estas TPO, el artículo 7.1 de la LITPAJD⁶⁷ señala que estarán sujetas a tributación:

de servicios que originen el derecho a la deducción y otras que no atribuyan tal derecho. La ley recoge dos tipos de prorratas, una prorrata general, que permite que el sujeto pueda deducirse un porcentaje de las cuotas soportadas, y una prorrata especial, que consiste en que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que dan derecho a deducir, podrán deducirse íntegramente, en tanto que no podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones que no dan derecho a deducir. Cuando dichos bienes y servicios se utilicen indistintamente para la realización de ambas operaciones se aplicará la prorrata general.

⁶⁶ Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2006 (NFJ022948).

⁶⁷ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Las transmisiones onerosas por actos inter vivos, de toda clase de bienes y derechos.
- La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.

Además, el artículo 7.2 del antedicho texto normativo determina que se consideran TPO, entre otras, las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

De este modo, quedan sujetas al ITPAJD⁶⁸ las entregas de inmuebles que se encuadren en alguna de las categorías siguientes:

1. Las entregas de inmuebles realizadas por particulares, no empresarios o profesionales, entregas de bienes no afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, incluso las efectuadas por personas que realicen una actividad económica.
2. Las entregas de inmuebles en el territorio de aplicación del IVA, en aquellos supuestos en los que el transmitente no está establecido y el adquirente es un particular.
3. Las daciones en pago de inmuebles⁶⁹ que se produzcan en el seno de una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, así como las daciones en pago de inmuebles efectuadas por empresarios o profesionales de bienes afectos al desarrollo de su actividad económica, cuando tal entrega esté exenta de IVA.

Respecto al sujeto pasivo será, con carácter general, el adquirente de los bienes y derechos o aquel en cuyo favor se realice el acto, de modo que en el caso de la dación en pago será aquel que recibe el inmueble dado en pago, que en la generalidad de los supuestos vendrá constituido por una entidad financiera.

La base imponible del impuesto estará constituida por el valor real del bien o derecho que se transmita, constituya o ceda, esto es, el valor del bien dado en pago. Las cargas solo se disminuyen si se reduce el valor real de los bienes, pero no se deducen las deudas, esto es, es independiente que tales bienes estén garantizados con prenda o hipoteca⁷⁰. Este concepto de valor real

⁶⁸ Cfr. CRESPO GARRIDO, M.: «Particularidades de la fiscalidad de la dación de inmuebles...», ob. cit., pág. 83.

⁶⁹ Cfr. VV. AA.: *Memento Experto. Dación de inmuebles en pago de deudas...*, ob. cit., pág. 310.

⁷⁰ No obstante, el artículo 10 de la LITPAJD establece diversas reglas a emplear en supuestos especiales, por ejemplo, el valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 % del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos; en el caso de las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.

ha sido precisado por la DGT en Consulta Vinculante de 8 de julio de 2008⁷¹, en la que concluye que deberá considerarse valor de mercado aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado. Dicho valor, según la DGT, debe calcularse objetivamente, con independencia de las circunstancias que concurren en la transmisión, y siempre considerando la facultad de la Administración de comprobar dicho valor. Así, en el caso de la dación, habrá que atender única y exclusivamente al valor del mercado del inmueble dado en pago, independientemente de otras circunstancias como el precio de adquisición o el valor de la deuda que se extinga, que nada influirán en este caso.

Dado que es un tributo cedido a las comunidades autónomas, se aplican prioritariamente los tipos impositivos que hayan establecido estas en virtud de la normativa de cesión, y solo a falta de tal fijación se aplica subsidiariamente la normativa estatal. Actualmente, todas las comunidades autónomas tienen aprobados sus tipos impositivos propios, por tanto, habrá que atenerse a los porcentajes que se aplicarán sobre el valor de mercado del inmueble en los supuestos de dación en pago.

b.2. La dación en pago y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

En esta modalidad del ITPAJD constituye el hecho imponible del impuesto la expedición, por parte de la autoridad o funcionario competente, de documentos notariales, documentos mercantiles o documentos administrativos⁷². Por ello, su influencia en la dación en pago se circunscribe a los documentos necesarios para la formalización de dicho negocio jurídico. Estos documentos serán de tipo notarial, generalmente una escritura por la que se transmita el inmueble.

Los obligados tributarios en el presente caso serán el adquirente del bien o derecho, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales o, aquellos en cuyo interés se expidan. Por tanto, el obligado será el adquirente del inmueble dado en pago.

La base imponible del impuesto diferencia entre documentos con acto valuable y aquellos que no contienen un acto valuable⁷³, estableciendo la imposición sobre documentos notariales⁷⁴ a través de dos modalidades tributarias, una fija y otra variable, tal y como establece el artículo 31 de la LITPAJD:

⁷¹ Consulta de la DGT V1450/2008, de 8 de julio (NFC030645).

⁷² El artículo 66 del Reglamento del ITPAJD señala que se someterán a gravamen los documentos notariales, los documentos mercantiles y los documentos administrativos.

⁷³ Respecto a la condición o no de acto valuable el artículo 30.3 de la LITPAJD señala lo siguiente: «Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si esta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada».

⁷⁴ Resulta destacable el supuesto de no sujeción al impuesto establecido en el .Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, que establece que no quedarán sujetas al gravamen establecido en el número 1 del artículo 31 y se extenderán en papel común las escrituras públicas que documenten la ampliación del

- Cuota fija: grava la utilización de papel timbrado a razón de 0,30 euros por pliego y 0,15 euros por folio. La copia simple constituye un supuesto de no sujeción.
- Cuota variable: concurre con la cuota fija cuando la primera copia o escritura, o las actas notariales, tengan por objeto una cantidad o cosa valuable, y que además se cumplan las dos condiciones siguientes:

1. Que el acto o contrato sea inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil, Propiedad Industrial o Bienes Inmuebles.
2. Que tal acto o contrato no esté sujeto al ISD, al ITP o al IOS.

Por tanto, considerando esta incompatibilidad entre la tributación por la modalidad TPO y la cuota variable en los AJD –no así en la cuota fija–, en lo referente al documento notarial, solo estaría sujeta a ambas cuotas, fija y variable, la formalización en escritura pública de las daciones de inmuebles en pago de deudas que tributen en el IVA. Sin embargo, si el negocio jurídico realizado tributa en TPO, solo podrá tributar en AJD en lo que corresponda por la cuota fija.

El tipo de gravamen aplicable será el aprobado por la comunidad autónoma correspondiente, y, en su defecto, se aplicará un tipo impositivo del 0,50%.

Esta situación se modificó con el Real Decreto-Ley 6/2012, pues en su artículo 8⁷⁵ establece una exención en la tributación de la cuota gradual en los documentos notariales derivados de escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo de tal real decreto-ley. Respecto a esta modificación baste realizar dos apuntes:

1. En cuanto a los préstamos hipotecarios, la novación de plazo, modo de amortización o de interés ya resultaba exenta en la modalidad gradual del AJD de conformidad con el artículo 7 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios⁷⁶, siempre que se cumplieran los dos requisitos siguientes:

plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual realizadas en el periodo de dos años a contar desde el 22 de abril de 2008, fecha de entrada en vigor del real decreto-ley.

⁷⁵ Este artículo señala lo siguiente: «Se añade un nuevo número 23 al artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que tendrá la siguiente redacción:

"23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto"».

⁷⁶ Ley 2/1994, de 30 de marzo, por la que se regula la subrogación y la modificación de los Préstamos Hipotecarios, (BOE de 4 de abril de 1994, núm. 80).

- a) Que no se aporten nuevas garantías y la constitución de las mismas no estuviera expresamente contemplada en la escritura novada.
 - b) Que como consecuencia de la novación el banco no cambiara el rango hipotecario siempre que no se hubiera hecho mención en la escritura novada.
2. En cuanto a la exención de los créditos hipotecarios, hay que tener en cuenta que el número de viviendas que se adquieren por medio de un crédito hipotecario es ciertamente escaso, puesto que las propias entidades no suelen ofrecer este producto a los particulares. El crédito garantizado con hipoteca es un producto pensado para las empresas y no para los particulares, porque estos desde un principio conocen la cantidad que van a precisar.

Todo lo anterior permite deducir de manera clara que, si bien el Real Decreto-Ley 6/2012 contiene una novedad en materia de créditos hipotecarios, de muy escasa aplicación, en el caso de los préstamos hipotecarios no hay novedad alguna, puesto que esta exención ya existía.

3. FISCALIDAD MUNICIPAL

En materia de fiscalidad municipal y situando nuestra atención en las figuras impositivas que recaen sobre la dación en pago se observa que todo el peso normativo recae sobre una única figura impositiva: el IIVTNU, regulado en el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, sobre el cual versará el siguiente epígrafe.

A. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la dación en pago

Considerando las circunstancias económicas en las que el deudor se ve obligado a realizar la dación en pago, los ayuntamientos se encuentran frecuentemente el problema de que, tras liquidar el IIVTNU, tal liquidación es, en la gran mayoría de casos, imposible de cobrar⁷⁷. A este respecto hay que añadir que la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales ya derogada, eliminó el tradicional supuesto de sustitución⁷⁸ existente en el antiguo Im-

⁷⁷ En ello también repara MORENO SERRANO, B.: «Dación en pago. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Obligado Tributario», *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, 2012, núm. 10, págs. 919-922.

⁷⁸ En relación con la figura del sustituto: ATXABAL RADA, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 1.ª ed., Bilbao, Universidad de Deusto, 2008, págs. 133-134, señala al respecto: «tres notas básicas definen este concepto. La primera, que el sustituto queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que consiste

puesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos en el que, si el contribuyente era el que transmitía el terreno, el sustituto era el adquirente de tal terreno. Sin embargo, esta figura fue reintroducida por la Ley 50/1998, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pero solo para un supuesto muy concreto, pues establecía que sería el sujeto pasivo sustituto del contribuyente el adquirente a título oneroso del terreno, cuando tal contribuyente fuese una persona física no residente en España. Si bien esta disposición resulta de gran utilidad y aplicación en las localidades turísticas, en las que los propietarios extranjeros de inmuebles lo venden y regresan a su país de origen, los restantes casos quedan huérfanos de cobertura.

A fin de resolver esta situación, el mencionado Real Decreto-Ley 6/2012 en primer lugar, y los referidos Real Decreto-Ley 8/2014 y Ley 18/2014 después, introdujeron una serie de medidas con el objeto de subsanar, al menos en parte, el antedicho problema para Administración y contribuyentes.

El Real Decreto-Ley 8/2014 recoge una medida destinada a atender la problemática de los desahucios, estableciendo la exención de pago del IIVTNU para todos aquellos sujetos que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria judicial o notarial. Esta medida tiene efectos desde el 1 de enero de 2014, y también para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos.

En este punto es importante realizar una anotación, de gran importancia práctica, relativa a la diferencia entre supuestos de no sujeción al IIVTNU y supuestos de exención. Según sostiene la doctrina, los supuestos de no sujeción lo único que hacen es aclarar la formulación del hecho imponible, mientras que la exención «no constituye, por tanto, como la no sujeción, un mecanismo lógico para acotar los efectos de la imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados»⁷⁹.

En definitiva, por lo expuesto hasta aquí, en los casos de no sujeción al IIVTNU, el periodo impositivo en el que se genera el incremento del valor del terreno urbano no se interrumpe, mientras que en el supuesto de exención tal periodo de generación sí se interrumpe. De esta forma, si el inmueble sometido a dación en pago favorecido por esta exención posteriormente se vende, el

el tributo... En segundo lugar, el sustituto se coloca en lugar del contribuyente... En tercer lugar, la posición del sustituto ha de ser de necesaria previsión legal, sin que la Administración ni los particulares puedan intervenir para alterar las posiciones subjetivas prefiguradas por la ley del tributo». Asimismo, resulta interesante la opinión de PLAZA VÁZQUEZ, A. y VILLAVEDE GÓMEZ, M. B.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis jurisprudencial práctico*, 1.ª ed., Madrid, Aranzadi, 2005, págs. 135-136. Estos autores señalan, «En un plano general, debe señalarse que la figura de la sustitución debe tender a ser considerada como un residuo histórico, con difícil explicación en términos de justicia tributaria. Desde esta perspectiva, su supresión resulta plausible: obligar al pago del impuesto a quien no es titular de la riqueza que lo justifica, y a que este se arregle luego para cobrar al verdadero contribuyente, solo puede tener explicación en supuestos de extrema dificultad para acceder al verdadero contribuyente, circunstancia que no se puede entender como concurrente en el IIVTNU».

⁷⁹ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 1.ª ed., Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1985, pág. 201.

inicio del periodo de generación del impuesto será la fecha de la dación en pago o la ejecución hipotecaria, no la fecha en que el deudor hipotecario que realizó la dación en pago adquirió el terreno, ya que el mencionado periodo de generación se interrumpió con tal dación en pago. Sin embargo, si el supuesto fuera de no sujeción, el momento inicial del periodo de generación del valor sería el momento en que el deudor hipotecario adquirió el terreno, puesto que en ese caso el periodo generacional no se interrumpe con la dación.

La Ley 18/2014, por su parte, ha realizado alguna modificación sobre el texto recogido en su predecesor, el Real Decreto-Ley 8/2014, manteniendo la exención prevista, pero circunscribiéndola únicamente a los deudores personas físicas, y realizando alguna matización en los requisitos de acceso. Así, este texto normativo modifica nuevamente el artículo 105.1 c) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, declarando exentos del impuesto los incrementos de valor que se manifiesten con ocasión de las transmisiones realizadas por personas físicas en alguna de las circunstancias siguientes:

1. Dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o con entidades que realicen la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios de manera profesional.
2. Transmisión de vivienda realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales —mismos requisitos que para la dación en pago—.

Para que esta exención sea aplicable es necesario que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para pagar la deuda. Además, tiene que tratarse de la vivienda habitual del transmitente, requisito que se cumple por estar empadronado de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo es inferior. El cumplimiento de estos requisitos se presumirá, lo que facilita mucho la tramitación del impuesto, pero, si con posterioridad se comprueba que no se cumplían, la Administración girará la liquidación correspondiente.

Esta exención se aplica a las transmisiones producidas a partir de enero de 2014 y tiene efectos retroactivos para las transmisiones que se hubieran efectuado en los cuatro años previos a esa fecha. Aparece así una situación similar a la que se produce en el caso de la exención de las ganancias patrimoniales en el IRPF. Ello implica que los contribuyentes que hayan pagado el IIVTNU a algún ayuntamiento con posterioridad al 1 de enero de 2010, cumpliendo los requisitos establecidos para acceder a la exención, tendrán derecho a que se les devuelva ese dinero. Es importante señalar que en este caso se produciría una devolución derivada de la propia normativa del tributo. Esta devolución debe efectuarse de oficio por parte de los ayuntamientos, y, dado que no se fija plazo alguno en la Ley 18/2014, ni en su predecesor, el Real Decreto-Ley 8/2014, la misma deberá ser efectiva en un plazo no superior a seis meses desde la aprobación del real decreto-ley a fin de evitar el devengo de los correspondientes intereses de demora.

Por último, es preciso señalar que, si bien esta exención en el IIVTNU ha sido vista con buenos ojos por la doctrina en lo tocante a los deudores hipotecarios, también ha despertado ciertas críticas, pues no se ha establecido un sistema de compensación a los ayuntamientos ante el descenso de ingresos que supone la aplicación de cualquier exención. Por ello, abogan por que sean las entidades financieras adquirentes de los inmuebles las que sustituyan el pago del IIVTNU en los casos ahora exentos⁸⁰, a fin de no perjudicar la recaudación de los ayuntamientos.

III. CONCLUSIONES

- PRIMERA. La evolución legislativa de la normativa de la dación en pago demuestra un notable grado de dispersión y una evidente falta de sistemática. Se impone el establecimiento de una regulación única y definitiva que aclare todos los aspectos que se refieren a la misma.
- SEGUNDA. En algún caso, como en el que se refiere a la exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual en el IRPF, la legislación es contraria al principio constitucional de igualdad tributaria.
- TERCERA. Es imprescindible hacer un seguimiento de la eficacia de las medidas adoptadas para rectificar las ineficaces, mejorar las que son insuficientes e implementar otras que contribuyan a resolver los problemas que se pretenden resolver.
- CUARTA. No se ha conseguido totalmente la neutralidad fiscal de la dación en pago. Aún quedan costes fiscales como hemos puesto de manifiesto.
- QUINTA. Desde una perspectiva de *lege ferenda* sería aconsejable una ley general para paliar los efectos de la insolvencia sobre la vivienda habitual que contemplara, por ejemplo, medidas adicionales de política social como el acceso a viviendas protegidas al menos mientras dure la situación de insolvencia y se mantengan las cargas familiares que las justifiquen. Es decir, se trata de no solo eliminar los costes fiscales de la dación sino también de aprobar un paquete de medidas que hagan frente al problema de fondo que es garantizar en situaciones de necesidad el acceso a una vivienda digna. Así, entre otras medidas, consideramos que puede resultar más eficaz que el beneficio fiscal, la concesión de préstamos a bajo tipo de interés o a tipo cero y con condiciones favorables frente a los intereses y condiciones que impone el mercado.

⁸⁰ Cfr. MORENO SERRANO, B.: «Ley 18/2014: nuevos cambios en la exención al IIVTNU de las daciones en pago», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, 2014, núm. 22, págs. 2.409-2.412.

Bibliografía

- ALBALADEJO GARCÍA, M. [1997]: «La dación en pago y la determinación de la deuda que se paga», *Revista de Derecho Privado*, núm. 81, págs. 902-916.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. [2009]: «La exención por reinversión en vivienda habitual: análisis de los requisitos para su aplicación», *RCyT. CEF*, núm. 320, págs. 47-76.
- ATXABAL RADA, A. [2008]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 1.ª ed., Bilbao, Universidad de Deusto, págs. 133-134.
- BELINCHÓN ROMO, M. R. [2010]: «El contrato de compraventa y la dación en pago», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1, págs. 105-116.
- CALVO ORTEGA, R. [2014]: *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial*, 18.ª ed., Pamplona, Aranzadi, pág. 149.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2012]: «El ámbito temporal de la exención por reinversión de vivienda habitual en el IRPF», *Gaceta Fiscal*, núm. 317, págs. 43-62.
- CRESPO GARRIDO, M. [2013]: «Particularidades de la fiscalidad de la dación de inmuebles en pago de deudas: consecuencias técnicas para los sujetos activo y pasivo del derecho de crédito garantizado con hipoteca impagado», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 735, págs. 69 a 109.
- DE FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A. y GRANELL PÉREZ, R. [2011]: «La reforma de la deducción por inversión en vivienda. Estimación de sus efectos globales y régimen transitorio», en *XVIII Encuentro de Economía Pública (Málaga, 3 y 4 de febrero de 2011)*, Universidad de Málaga.
- DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A. [1984]: *Sistema de Derecho Civil. Vol. II. Teoría general del contrato. La relación obligatoria en general. Las relaciones obligatorias en particular*, 6.ª ed, Madrid, pág. 254.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TOVILLAS MORÁN, J. M. [2008]: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular*, 3.ª ed., Madrid, Marcial Pons, págs. 209 y 210.
- JORBA JORBA, O. [2011]: «Breve referencia a las consecuencias fiscales de la dación en pago», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 20, págs. 37-46.
- LÓPEZ DÍAZ, A. [2000]: «Las deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis especial de la deducción por adquisición de vivienda habitual», en: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (coord.), GARCÍA NOVOA, C. (coord.), LÓPEZ DÍAZ, A. (coord.): *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 1.ª ed., Valladolid, Lex Nova, págs. 482-547.
- MARTÍN GARCÍA DE LEONARDO, T. [1987]: «Consideraciones sobre la dación en pago», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 581, págs. 977-1.020.
- MARÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CAYÓN GALIARDO, A. (dirs.) [2008]: *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, 5.ª ed., Pamplona, Aranzadi, págs. 140-151.
- MATA SIERRA, M. T. [2009]: *El Principio de igualdad tributaria*, 1.ª ed., Madrid, Thomson-Reuters.
- MESSÍA DE LA CERDA BALLESTEROS, J. A. [2014]: «Evolución de la jurisprudencia sobre las ejecuciones hipotecarias y la dación en pago», *Actualidad civil*, núm. 3, pág. 346.

MORENO SERRANO, B. [2012]: «Dación en pago. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Obligado tributario», *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 10, págs. 919-922.

- [2014]: «Ley 18/2014: nuevos cambios en la exención al IIVTNU de las daciones en pago», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 22, págs. 2.409-2.412.

PÉREZ ROYO, F. [2004]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 14.ª ed., Madrid, Civitas, págs. 111-126.

PLAZA VÁZQUEZ, A. y VILLAYERDE GÓMEZ, M. B. [2005]: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis jurisprudencial práctico*, 1.ª ed., Madrid, Aranzadi, págs. 135-136.

SAINZ DE BUJANDA, F. [1962]: *Hacienda y Derecho*, 1.ª ed., Madrid, págs. 429-458.

- [1985]: *Lecciones de Derecho Financiero*, 1.ª ed., Madrid, Universidad Complutense de Madrid, pág. 201.

SANTOS BRIZ, I.; SIERRA GIL DE LA CUESTA, P.; GONZÁLEZ POVEDA, J. M. y MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J. M. [2003]: *Tratado de Derecho Civil. Derecho de Obligaciones*, tomo III, 1.ª ed., Barcelona, Bosch, pág. 325.

SIMÓN ACOSTA, E. [2003]: «¿Qué es una exención tributaria?», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 598, pág. 3.

VV. AA. [2011]: *Memento Experto. Dación de inmuebles en pago de deudas. Implicaciones fiscales*, Madrid, Francis Lefebvre.

- [2012]: *Memento práctico. Fiscal 2012*, Madrid, Francis Lefebvre, pág. 287.

LA DECLARACIÓN PREVIA DE OPERACIONES POSIBLEMENTE CONSTITUTIVAS DE ELUSIÓN FISCAL

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

EXTRACTO

En la última década algunos países, especialmente del ámbito anglosajón, han desarrollado un nuevo instrumento de lucha contra la elusión fiscal consistente en la obligación de declarar a la Administración tributaria determinadas operaciones o esquemas cuyas características las hacen sospechosas de ser elusivas. La declaración no prejuzga ni excluye el carácter elusivo de la operación sino que tiene la finalidad de proporcionar a la Administración una información que le permita una mejor gestión de los riesgos para el cumplimiento de los deberes fiscales. Este nuevo régimen de declaración previa ha llamado la atención de la OCDE, que se ha referido a él primero en el contexto del que denomina «cumplimiento cooperativo» y después de la lucha contra la llamada «planificación fiscal agresiva» y del programa BEPS, en el que dicho régimen es objeto de la Acción 12. La parte central del presente trabajo se dedica a examinar el régimen de declaración previa vigente en algunos países, con especial atención a los de los Estados Unidos y el Reino Unido, en los que se encuentra más desarrollado. A la vista de este examen se formulan algunas consideraciones sobre la eficacia del régimen y algunos problemas que puede plantear su adopción. En un anexo se expone el documento elaborado por la OCDE para el debate público sobre la Acción 12 del programa BEPS.

Palabras claves: declaración previa de operaciones o esquemas elusivos, planificación fiscal agresiva y Acción 12 BEPS.

Fecha de entrada: 12-06-2015 / Fecha de aceptación: 07-07-2015/ Fecha de revisión: 08-07-2015

DISCLOSURE OF TAX AVOIDANCE TRANSACTIONS OR SCHEMES

Carlos Palao Taboada

ABSTRACT

In the past decade some countries, particularly in the Anglo-Saxon sphere, have developed a new tool against tax avoidance consisting in the obligation to disclose to the Tax Administration certain transactions or schemes whose characteristics make them suspect of being tax avoidance transactions or schemes. The disclosure neither implies nor excludes this quality; its purpose is to provide the Tax Administration with information that will allow a better risk management regarding tax compliance. This new disclosure regime has called the attention of the OECD, which has referred to it in the context first of the so called «co-operative compliance» and later of the fight against «aggressive tax planning» and the BEPS project, in which it is the object of Action 12. The central part of the present paper is dedicated to examine the disclosure regime applied by some countries, with special attention to those of the United States and the United Kingdom, where it is particularly developed. In view of this survey certain considerations are put forward as to the regime's efficacy and some problems its adoption may face. The discussion draft on BEPS Action 12 submitted by the OECD is examined in an annex.

Keywords: disclosure of tax avoidance transactions or schemes, aggressive tax planning and BEPS Action 12.

Sumario

1. Introducción
2. Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas
 - 2.1. Estados Unidos
 - 2.2. Reino Unido
 - 2.3. Otros países
3. Consideraciones finales
4. Anexo: El documento provisional de la OCDE sobre la Acción 12 del programa BEPS

NOTA: Este trabajo es el texto de la ponencia elaborada por el autor en el marco del proyecto de la Fundación Impuestos y Competitividad titulado «Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica».

1. INTRODUCCIÓN

El problema de la elusión fiscal se ha planteado tradicionalmente como un aspecto de la calificación de los actos o negocios realizados por los operadores jurídicos con vistas a la aplicación de las normas tributarias, es decir, de su posible carácter de hechos imposables (de la realidad). Al calificar dichos actos o negocios la Administración tributaria puede argüir que constituyen elusión fiscal; se trata, por tanto, de una actuación posterior a la realización de las operaciones, que en la mayoría de los casos originará un conflicto con el contribuyente.

Sin embargo, desde hace no muchos años ha surgido un enfoque nuevo del problema de la elusión fiscal, que consiste en esencia en que la lucha contra ella se lleva a un momento anterior a la realización de las operaciones. Este nuevo planteamiento consiste en poner en conocimiento de la Administración Tributaria (AT) operaciones que posiblemente constituyan elusión fiscal antes de que se lleven a cabo.

Esta idea no es totalmente nueva, puesto que está presente fundamentalmente en la figura de las consultas a la Administración denominadas en el ámbito internacional con el término inglés *advance rulings*; pero en su versión moderna muestra algunas características diferenciales. La más importante es que en algunos casos la comunicación a la Administración es obligatoria, lo que distingue radicalmente a estos nuevos instrumentos de las consultas tradicionales. Pero incluso cuando la comunicación es voluntaria el nuevo planteamiento se inserta en el marco más amplio de una relación con la AT basada en la confianza recíproca y calificada por ello de «cooperativa»¹.

Este nuevo enfoque del problema de la elusión fiscal beneficia en primer lugar a la AT, a la que interesa conocer lo antes posible las operaciones potencialmente constitutivas de elusión. Este interés predomina obviamente en las figuras de comunicación obligatoria, pero está presente también en cierto grado en las de comunicación voluntaria. El nuevo planteamiento se relaciona, por otra parte, con algunas estrategias de gestión tributaria surgidas en tiempos recientes en el ámbito internacional e impulsadas sobre todo por la OCDE. La primera de ellas es el aludido desarrollo de unas relaciones cooperativas entre la AT y determinados contribuyentes, que ha sido objeto de dos informes de dicha organización. El primero, de 2008, titulado *Study into the Role of Tax Intermediaries*, examina el papel que desempeñan en la «planificación fiscal agresiva» (PFA) las tres partes que intervienen en las relaciones fiscales: AT, contribuyente y los que denomina «intermediarios fiscales», categoría en la que incluye a los asesores fiscales y a los bancos y otras instituciones financieras.

¹ Véase sobre ella GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo: «La relación cooperativa: un nuevo horizonte de diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, págs. 65 y ss.

El informe citado afirma que las Administraciones Tributarias (AATT) han abordado tradicionalmente el problema de la PFA desde el lado de la demanda (contribuyente) y sugiere que se preste mayor atención al lado de la oferta, representado en su opinión básicamente por los «intermediarios fiscales» y, entre las medidas encaminadas a reducir el riesgo de PFA derivado de su actividad, apunta (pág. 19) la declaración previa (*advance disclosure*) de determinadas operaciones, mencionando en este sentido los regímenes existentes en Canadá, África del Sur, el Reino Unido y los Estados Unidos². Propone, por otra parte, la adopción por las AATT de técnicas de control de los riesgos fiscales y subraya la necesidad de información que esto exige³. A este respecto, menciona (pág. 29) como una de las fuentes de información el papel de los *rulings*, de los que afirma que ayudan a las AATT a conocer las operaciones en sus estadios más tempranos, lo que les permite abordar prontamente los problemas técnicos y de política fiscal; ello, dice, es especialmente cierto en los países en los que la AT está dispuesta a resolver anticipadamente sobre operaciones que considera PFA⁴.

Por último, el informe recomienda establecer una «relación intensificada» (*enhanced relationship*) con los contribuyentes, basada en la confianza recíproca, comenzando por grandes corporaciones y los asesores fiscales. Por parte del contribuyente dicha relación exigiría «manifestación» (*disclosure*)⁵ y «transparencia» (págs. 41 y ss.). La primera, dice el informe, va más allá de la información que los contribuyentes están obligados a proporcionar y comprende «cualquier información necesaria para que la AT lleve a cabo una evaluación del riesgo plenamente informada. Esto incluye cualquier operación o posición en la que exista un grado considerable de incertidumbre fiscal o impredecibilidad o en la que la AT ha indicado públicamente que la cuestión es objeto de especial preocupación desde el punto de vista de la política fiscal y, por tanto, será examinada».

El informe de 2008 tuvo una continuación en otro de 2013 titulado *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. El término «cumplimiento cooperativo» pretende resaltar que las nuevas formas de relación con los contribuyentes tienen por finalidad favorecer el cumplimiento de las normas y la gestión de riesgos fiscales por la AT y disipar ciertos recelos de que implicasen un trato de favor hacia grandes empresas. El informe expone el desarrollo que estas estrategias han tenido desde el informe anterior y recoge

² Estos dos últimos se resumen en los Anexos 6.1 y 6.2 respectivamente.

³ Sobre la gestión del riesgo por la AT véase RUIBAL PEREIRA, LUZ: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, págs. 143 y ss., especialmente 147 y ss.

⁴ En nota (número 8, pág. 31) señala el informe que este planteamiento se observa especialmente en países que tienen una norma general antielusión o abuso, en los que la necesidad de proporcionar seguridad adicional está vinculada a la naturaleza inherentemente amplia de tales normas.

⁵ *Disclosure* es el término clave en toda esta materia. Se puede traducir también por «revelación» o «comunicación». Evidentemente estos significados se solapan con la «transparencia», a la que el informe se refiere separadamente. En el sentido en que el informe utiliza estos términos, la «manifestación» se refiere a una actividad del contribuyente mientras que la transparencia alude a una actitud de este como marco de las relaciones.

su aplicación por 24 países, entre los que se encuentra España con el Foro de Grandes Empresas. Señala también algunas características comunes a todos los regímenes de «cumplimiento cooperativo» y otras que los diferencian. Entre las primeras afirma que todos ellos se pueden describir como «transparencia a cambio de seguridad» (*transparency in exchange for certainty*) y hace hincapié en su inserción en la estrategia general de las AATT de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de gestión de riesgos. Las diferencias se refieren, entre otros, a los siguientes aspectos:

1. La manera de formalizar el régimen, mediante normas legales o por acuerdos con los contribuyentes. Entre los del segundo tipo, que es el más usual, menciona el Foro de Grandes Empresas.
2. El hecho de que esté abierto a todos los contribuyentes o restringido a grandes corporaciones. Esta segunda es la opción generalmente preferida, con la única excepción de los Países Bajos.
3. La forma de acceso, mediante solicitud o invitación.
4. Las condiciones de participación: algunos países excluyen la participación de contribuyentes de alto riesgo, que es probable que mantengan una posición fiscal no revelada y conflictiva.
5. Finalmente, si la manifestación de datos fiscales (*disclosure*) es o no obligatoria. El informe indica que algunos países han aprobado normas con la finalidad principal o única de que se pongan en conocimiento de la AT determinados esquemas de refugio fiscal (*tax shelter*) o elusión (*tax avoidance*) previamente al procedimiento de declaración tributaria, si bien estas normas se aplican a todos los contribuyentes independientemente de que formen parte o no de programas de cumplimiento cooperativo. En este sentido menciona los regímenes de este tipo existentes en Canadá, Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda y Australia.

Como hemos visto, el fomento por parte de la OCDE de una relación cooperativa con la AT, con la consiguiente intensificación y mejora de la comunicación de información, se puso desde el primer momento en relación con la PFA. En efecto, en febrero de 2011 la OCDE publicó un informe titulado *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, en el que se hace referencia a distintas técnicas de comunicación de información a la AT: declaración previa obligatoria de construcciones elusivas (*tax shelter or tax avoidance schemes*), obligaciones adicionales de información, cuestionarios dirigidos a determinados grupos de contribuyentes, programas de cumplimiento cooperativo, consultas o *rulings* y reducción de sanciones a cambio de comunicación voluntaria de información. Esta última figura presupone que la elusión es objeto de sanción.

El informe señala las diferencias entre estas distintas figuras y hace una evaluación general positiva de la experiencia de su utilización por algunos países. Entre sus conclusiones afirma que las inspecciones (*tax audits*) tradicionales por sí solas puede que no sean una manera eficaz de obtener una información tempestiva, orientada y amplia sobre esquemas de PFA, y sostiene que las iniciativas de comunicación pueden ayudar a reducir la distancia entre la creación y promo-

ción de dichos esquemas y su identificación por las AATT; observa, en particular, que normas sobre declaración obligatoria previa han demostrado ser muy eficaces para proporcionar esa información, permitiendo la adopción oportuna de medidas de política fiscal y de cumplimiento.

La relación de la declaración previa de operaciones potencialmente elusivas con la PFA es objeto también de atención especial en el programa BEPS de la OCDE, impulsado por el G-20. La «Acción 12» del *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013) se enuncia como «exigir a los contribuyentes que comuniquen sus operaciones de planificación fiscal agresiva» y se formula en los siguientes términos:

«Elaborar recomendaciones relativas a la redacción de normas de declaración obligatoria de operaciones, figuras o estructuras agresivas o abusivas, tomando en consideración los costes administrativos para las administraciones fiscales y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que posee tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que logre la mayor coherencia pero que permita tener en cuenta las especiales necesidades y riesgos propias de cada país. Serán objeto de especial atención los esquemas fiscales internacionales, respecto de los cuales el trabajo examinará la posibilidad de utilizar una definición amplia de "beneficio fiscal" a fin de captar tales operaciones. El trabajo se coordinará con el relativo al cumplimiento cooperativo. Comprenderá también la elaboración y puesta en práctica de modelos intensificados de participación de las administraciones tributarias en la información sobre esquemas fiscales internacionales.»

La Acción 12 del programa BEPS está previsto que culmine en septiembre de 2015 con la formulación de recomendaciones para la adopción de normas nacionales⁶.

Es de señalar también que existe una relación entre la comunicación preventiva de información en general y los llamados «métodos alternativos de resolución de conflictos», aunque sea

⁶ Véase BAKER, Philip: «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax*, 1/43, 2015, págs. 85 y ss. El autor se refiere, en primer lugar, al régimen británico de declaración obligatoria de planes de elusión fiscal (DOTAS), que expondremos más adelante (*infra* 2.2.1), y se pregunta por la razón de la Acción 12 del programa BEPS. En su opinión, la OCDE provecha el apoyo masivo a este programa (el autor lo califica de «tsunami») para imponer a los Estados miembros la adopción de regímenes de declaración obligatoria. Señala BAKER que el régimen DOTAS tiene un carácter fundamentalmente «doméstico» y no se dirigía específicamente contra operaciones internacionales. Sugiere el citado autor que las finalidades perseguidas por la Acción 12 del BEPS podrían ser las siguientes: 1) Permitir a la OCDE cegar prontamente los portillos abiertos a la elusión en los convenios internacionales basados en el Modelo de esta organización; 2) Impedir el traslado de los esquemas de PFA de unos países a otros; y 3) Permitir el conocimiento temprano de la utilización de asimetrías (*mismatches*) entre países en el tratamiento fiscal de operaciones como vía de elusión. Finalmente advierte de que las propuestas que formule la OCDE en esta materia deben tener especialmente en consideración dos cuestiones: la identificación de las operaciones que deben ser declaradas y la confidencialidad. En cuanto a la segunda señala la necesidad de lograr un equilibrio entre el derecho a la intimidad y el interés público en el conocimiento de las operaciones, en particular en lo relativo al asesoramiento jurídico.

indirecta, en la medida en que ambas figuras se conectan de algún modo con el «cumplimiento cooperativo» como marco de relaciones entre la AT y los contribuyentes caracterizado por una mayor apertura y transparencia que los métodos tradicionales de gestión tributaria. Así lo pone de manifiesto el informe de la OCDE de 2013 sobre *cooperative compliance*, que observa (págs. 50 y ss.) que en el marco de estas relaciones se tienden a resolver más rápidamente los conflictos sin necesidad de utilizar la vía ordinaria de recurso.

Una vez examinada la importancia que se atribuye en general a una mayor transparencia de las relaciones entre la AT y los contribuyentes y, por tanto, a una mejora de la comunicación de información de estos a aquella, en lo que sigue vamos a referirnos especialmente a la declaración previa de operaciones o esquemas de elusión fiscal.

2. EXAMEN DE ALGUNOS REGÍMENES DE DECLARACIÓN PREVIA DE OPERACIONES POSIBLEMENTE ELUSIVAS

2.1. ESTADOS UNIDOS

2.1.1. Obligación de declaración de operaciones o figuras elusivas (*tax shelters*)

La obligación de comunicar al *Internal Revenue Service* (IRS) operaciones que entrañan un riesgo de elusión fiscal en sentido amplio, conocidas como *tax shelters* (literalmente «refugios fiscales») ⁷ está regulada por reglamentos (*regulations*) del Tesoro dictados en desarrollo de las secciones 6011, 6111 y 6112 del *Internal Revenue Code* (IRC), cuerpo legislativo por el que se rigen los impuestos federales sobre la renta, entre otros. En dichas secciones se establecen respectivamente el deber general de presentar declaraciones o comunicaciones, el deber de los asesores de declarar determinadas operaciones (*reportable transactions*) y el deber de estos mismos asesores de llevar una lista de los clientes de tales operaciones. Estas secciones del IRC fueron modificadas por la American Jobs Creation Act de 2004, entrada en vigor el 22 de octubre de este año, como consecuencia de lo cual se modificaron también en 2006 las normas de desarrollo.

El más importante de dichos reglamentos es la *regulation* 1.6011-4, con arreglo a la cual todo contribuyente que haya participado en una operación sujeta al deber de comunicación y esté obligado a presentar una declaración tributaria debe presentar dicha comunicación en la forma establecida. La citada disposición contiene una detallada definición del concepto de «participación» en una operación. Añade que el hecho de que una operación esté sujeta al deber de comunicación no afecta a la determinación relativa a la corrección del tratamiento dado por el contribuyente a la operación.

⁷ El *International Tax Glossary* del IBFD, 4.ª ed., 2001, define *tax shelter* como «una operación o figura elaborada con el fin de reducir o diferir la imposición, típicamente de manera artificial» y añade que «con frecuencia se comercializan a los contribuyentes en forma de "producto"»

Las operaciones sujetas al deber de declaración (*reportable transactions*) son las comprendidas en las siguientes categorías:

1. Operaciones iguales o sustancialmente similares a uno de los tipos de operaciones respecto de los cuales el IRS ha establecido que tienen carácter elusivo (*tax avoidance transaction*) e incluidas en una lista al efecto (*listed transactions*)⁸. Por «sustancialmente similar» se entiende una operación de la que se espera obtener las mismas o similares consecuencias fiscales y que o bien es similar en cuanto a los hechos o bien se basa en la misma o similar estrategia. Añade la norma que un dictamen relativo a las consecuencias fiscales de la operación no es relevante a efectos de determinar si la operación es igual o sustancialmente similar a otra, y que el término «sustancialmente similar» debe ser interpretado ampliamente en favor de la declaración.
2. Operaciones confidenciales, definidas como las operaciones que se ofrecen a un contribuyente bajo condición de confidencialidad y por las que este ha pagado al asesor una retribución que exceda del mínimo establecido⁹. Se considera que una operación se ofrece bajo dichas condiciones si el asesor establece una limitación a la revelación por el contribuyente del tratamiento fiscal o la estructura de la operación a fin de proteger la confidencialidad de las estrategias de aquel. No es necesario que la confidencialidad sea jurídicamente vinculante para el contribuyente.
3. Operaciones contractualmente protegidas. Se entiende por tales aquellas en las que el contribuyente o persona vinculada tiene derecho a un reembolso total o parcial de la retribución en el caso de que no se produzcan las consecuencias fiscales pretendidas, o en las que la retribución está condicionada a la obtención por el contribuyente de los beneficios fiscales de la operación.
4. Operaciones con pérdida. Se trata de operaciones de las que resultan pérdidas deducibles de cuantía igual o superior a la establecida por la norma¹⁰.
5. Operaciones «interesantes» (*transactions of interest*). Se definen como las que son iguales o sustancialmente similares a uno de los tipos de operaciones identificados como tales por el IRS mediante notificación, disposición (*regulation*) o cualquier

⁸ La lista puede encontrarse en la página web del IRS. VOGELSANG, S. G.: «The Final Tax Shelter Disclosure Rules: Reporting, Registration, and List Maintenance Requirements», *The Florida Bar Journal*, mayo 2004, pág. 30, observa que algunas de estas operaciones alcanzaron notoriedad en la prensa nacional y por actuaciones frente a firmas nacionales de contabilidad y abogacía que participaron en su promoción.

⁹ Según la propia *regulation* este mínimo es de 250.000 USD cuando el contribuyente es una corporación y 50.000 USD para todas las demás operaciones, excepto si el contribuyente es un *partnership* o un *trust* cuyos partícipes o beneficiarios sean corporaciones.

¹⁰ Básicamente 10 millones de USD en un ejercicio o 20 millones en varios ejercicios cuando se trata de corporaciones y 2 o 4 millones cuando se trata de personas físicas.

otra forma de instrucción publicada. Se trata de operaciones pendientes de una calificación definitiva a efectos del deber de comunicación¹¹.

La *regulation* 1.6011-4 prevé el supuesto de que el contribuyente haya solicitado una decisión previa (*ruling*) sobre la operación y dispone que si esta es favorable se entenderá que ha cumplido con las normas sobre declaración siempre que la solicitud manifieste completamente todos los hechos relevantes relacionados con la operación que hubieran debido declararse de acuerdo con tales normas. Si el contribuyente formula una consulta acerca de si una operación debe ser declarada, el Comisionado puede decidir que la solicitud satisface las normas de comunicación si cumple los mencionados requisitos.

En 2000 se creó en el seno del IRS un organismo llamado *Office of Tax Shelter Analysis* (OTSA), encargado de la planificación, coordinación y asistencia a los inspectores (*examiners*) en relación con los refugios fiscales potencialmente abusivos. A esta oficina se dirigen las declaraciones de las operaciones, que se realizan mediante el modelo (*form*) 8886 (*Reportable Transactions Disclosure Statement*), al igual que las presentadas por los asesores, a las que seguidamente nos referiremos.

Como hemos mencionado más atrás, además del contribuyente, el IRC impone el deber de declaración de operaciones potencialmente elusivas al asesor y obliga a este a confeccionar una lista de clientes de estas operaciones. El primero de estos deberes se establece por la sección 6111 a cargo de los «asesores sustanciales». El concepto de asesor sustancial o relevante (*material advisor*) se define como la persona que proporciona cualquier ayuda, asistencia o consejo sustanciales acerca de la organización, gestión, promoción, venta, ejecución, aseguramiento o realización de cualquier operación sujeta al deber de comunicación y, además, obtenga directa o indirectamente por dicha ayuda, asistencia o consejo un rendimiento bruto que exceda de la cuantía mínima establecida¹².

Por su parte, la sección 6112 del IRC impone a los «asesores sustanciales», estén o no obligados a presentar la declaración a que se refiere la sección anterior, a confeccionar listas de las personas a las que ha prestado asesoramiento, tenerlas a disposición del Secretario del Tesoro y conservar la información durante un periodo de 7 años. La norma reglamentaria que desarrolla esta sección (*regulation* 301.6112-1) dispone que la lista debe contener los siguientes elementos:

¹¹ El Departamento del Tesoro (*Federal Register*, vol. 71, núm. 212, de 2 de noviembre de 2006, pág. 64.488) da la siguiente explicación de esta figura: se trata de una operación respecto de la cual el IRS y el Departamento del Tesoro considera que tiene posibilidades de elusión o evasión fiscal pero sobre la cual carecen de información suficiente para calificarla específicamente como una operación constitutiva de elusión fiscal (*tax avoidance transaction*). Una vez que esos órganos hayan reunido información suficiente pueden adoptar varias decisiones, como eliminarla de la categoría de operaciones de interés en la información pública, incluirla en la lista de operaciones sujetas a comunicación (*listed transaction*) o formar una nueva categoría de operaciones de esta clase.

¹² Este límite, que puede ser modificado por el Secretario del Tesoro, es de 50.000 USD si la ayuda se presta a personas físicas y 250.000 USD en otro caso.

(1) una declaración indicando, entre otras cosas, el nombre de la operación, los datos personales del cliente, el importe de la inversión, el tratamiento fiscal esperado y el nombre de otros asesores respecto a la operación; (2) la descripción detallada de la operación, incluyendo su estructura fiscal y el tratamiento fiscal pretendido; y (3) diversos documentos, entre los que figuran copias de análisis y dictámenes fiscales relevantes para entender el tratamiento fiscal esperado o la estructura fiscal de la operación mostrados o entregados al cliente por el asesor. La disposición citada establece que el deber de llevanza de la lista con arreglo a sus normas no resulta afectado por el hecho de que una persona alegue un privilegio (derecho de secreto) respecto a la información contenida en estos documentos. Cualquier elemento del contenido de la lista debe ser proporcionado al IRS a solicitud escrita de este en el plazo de 20 días.

La infracción por el contribuyente del deber de declaración de operaciones se sanciona con una multa de 10.000 USD si se trata de una persona física y 50.000 USD en cualquier otro caso, salvo que la operación esté incluida en la lista de operaciones elusivas, en cuyo caso las multas son de 100.000 y 200.000 USD respectivamente. La infracción del deber de declaración del asesor se castiga con multa de 50.000 USD por cada omisión, salvo si se trata de una operación incluida en la lista, en cuyo caso la sanción es la mayor de dos cuantías: 200.000 USD o el 50 % de la renta bruta obtenida por el asesor. Si la infracción es intencional el porcentaje se eleva al 75 %. La infracción del deber de exhibición de la lista de clientes por un asesor en el plazo de 20 días a partir del requerimiento escrito por el Secretario está sancionada con multa de 10.000 USD por cada día de retraso.

2.1.2. Otros supuestos de declaración de operaciones

2.1.2.1. Declaraciones a fin de evitar sanciones por ingreso insuficiente

La sección 6662 del IRC establece sanciones por inexactitudes en la declaración tributaria, entre las que se incluyen la negligencia o vulneración de leyes o reglamentos y la declaración insuficiente (*substantial understatement*) del impuesto sobre la renta¹³. La sección 6662A hace lo mismo respecto de la insuficiente declaración de operaciones sujetas al deber de comunicación, cuando se trate de operaciones incluidas en la lista correspondiente u otras operaciones sujetas a dicho deber, si una finalidad relevante (*a significant purpose*) de la operación es la elusión o evasión del Impuesto Federal sobre la Renta. Tales sanciones no se aplican si la insuficiente declaración se debe a una posición del contribuyente para la que existe un fundamento suficiente (*substantial authority*), o si los hechos relevantes que afectan al tratamiento fiscal de un elemento de la declaración se manifiestan adecuadamente en esta o en una exposición aneja. Esta exclusión no se aplica a los elementos no declarados como consecuencia del recurso a refugios fiscales, entendiendo por tales un *partnership* u otra entidad o un plan o estructura de in-

¹³ En general la sanción es una multa del 20 % de la cantidad dejada de ingresar, pero se eleva al 40% en caso de «graves valoraciones inexactas» (*gross valuation misstatements*).

versión o de otra naturaleza si una finalidad relevante de la operación es la elusión o evasión del Impuesto Federal sobre la Renta.

La sección 6694 del IRC sanciona al «confeccionador de la declaración» (*tax return preparer*) con multa de la cantidad mayor de 1.000 USD o el 50% de la renta obtenida por el confeccionador en el caso de que la declaración sea insuficiente debido a una postura no razonable (*unreasonable position*). Por tal se entiende una postura que no cuenta con apoyo adecuado (*substantial authority*) o, si la posición fue declarada según lo previsto en la sección 6662, cuando carezca de base razonable. La postura se considera no razonable, en el caso de refugios fiscales u operaciones sujetas al deber de comunicación, si es razonable creer que lo probable es que no sea aceptada atendiendo a su fondo (*it is reasonable to believe that the position would more likely than not be sustained on its merits*).

Existen unos formularios especiales (8275 y 8275-R) para, entre otras cosas, poner en conocimiento del IRS estas posturas dudosas o discutibles tanto por el contribuyente como por el confeccionador de la declaración y evitar así la imposición de sanciones. El modelo 8275-R se utiliza específicamente para comunicar posturas contrarias a una *regulation*.

2.1.2.2. Deberes de información relacionados con la contabilidad

Los deberes de información que se exponen en este apartado tienen en común el hecho de que se refieren al reflejo contable de la posición adoptada por el contribuyente respecto de sus obligaciones tributarias. El primero se impone por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), organismo privado que establece y desarrolla los principios contables generalmente aceptados (*generally accepted accounting principles, GAAP*) en los Estados Unidos. En esta misma línea, el IRS estableció posteriormente un deber de declaración similar.

2.1.2.2.1. Normas contables sobre «posturas fiscales dudosas» (FIN 48)

En 2006 el FASB emitió la nota FIN 48 interpretativa de su Declaración sobre contabilización de los impuestos sobre la renta¹⁴, en la que estableció criterios en relación con «posturas fiscales dudosas» (*uncertain tax positions*)¹⁵. La finalidad de dicha nota es eliminar las discrepancias existentes en la práctica en cuanto a la apreciación y cuantificación de posturas de esta naturaleza, mejorando así la comparabilidad de los documentos contables. La evaluación de una postura dudosa es, por tanto, un proceso que consta de dos fases: el reconocimiento (*recognition*) y la cuantificación (*measurement*) de la postura. La nota establece que la empresa reconocerá los efectos contables de una postura fiscal cuando, de acuerdo con su fundamento técnico, lo más probable

¹⁴ FASB Statement No. 109, *Accounting for Income Taxes*.

¹⁵ FASB Interpretation No. 48 (FIN 48), *Accounting for Uncertainty in Income Taxes*.

sea que la postura sea aceptada en un examen (*more-likely-than-not recognition threshold*). Al aplicar este criterio se supone que la postura será examinada por la autoridad fiscal adecuada en posesión de toda la información relevante. Que la aceptación sea lo más probable significa que esta probabilidad es superior al 50 %. El fundamento técnico de una postura resulta de su base en el Derecho fiscal (legislación, finalidad de la ley, reglamentos, *rulings* y jurisprudencia). El beneficio derivado de la posición reconocida se mide por el mayor beneficio cuya probabilidad de obtención, una vez que ha sido aceptado por una autoridad fiscal con total conocimiento de la información relevante, es superior al 50 % («probabilidad acumulada»)¹⁶.

La nota FIN 48 impone a las empresas un deber de información relativo en síntesis a los siguientes aspectos:

1. Una tabla de conciliación de los importes totales de los beneficios fiscales no reconocidos al comienzo y al final del periodo.
2. El importe total de los beneficios fiscales no reconocidos que si fuesen reconocidos afectarían al tipo fiscal efectivo.
3. Los importes totales de los intereses y sanciones reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el balance.
4. En relación con posturas respecto de las cuales existe la posibilidad razonable de que el importe total de los beneficios no reconocidos aumente o disminuya en los doce meses siguientes a la fecha de presentación, la siguiente información: naturaleza de la incertidumbre, naturaleza del suceso que produciría la alteración y una estimación del rango del cambio posible.
5. Una descripción de los ejercicios fiscales sujetos a comprobación por una jurisdicción fiscal relevante.

¹⁶ Ejemplo de la nota FIN 48, párrafo A21:

Resultado posible esperado (USD)	Probabilidad individual (%)	Probabilidad acumulada (%)
100	5	5
80	25	30
60	25	55
50	20	75
40	10	85
20	10	95
0	5	100

La empresa reconocería en su contabilidad un beneficio fiscal de 60 USD, que es el mayor para el cual la probabilidad de realización es superior al 50 %.

Es interesante señalar que el IRS considera que los documentos elaborados por el contribuyente o su auditor como base para el cumplimiento de FIN 48 son documentos de trabajo relativos a la reserva para responsabilidades tributarias actuales o potenciales (*tax accrual workpapers, TAW*) y, en consecuencia, su examen por los inspectores fiscales está restringido a supuestos especiales en los que los datos en los que se basa la declaración no pueden ser obtenidos de los documentos contables (*unusual circumstances standard*), lo cual obedece a una política de contención del IRS respecto a estos documentos (*policy of restraint on TAW*)¹⁷.

2.1.2.2.2. Declaración de «posturas fiscales dudosas» (*schedule UTP*)

A partir de la declaración correspondiente al ejercicio 2010, determinadas grandes sociedades están obligadas a unir a su declaración del impuesto sobre la renta (modelo 1120) una declaración (*schedule UTP*) de sus «posturas fiscales dudosas» (*uncertain tax positions*). Dicha obligación incumbe a las sociedades que deban presentar cuentas auditadas cuyos activos mundiales excedan de 10 millones de USD¹⁸. Objeto de esta declaración son las posturas adoptadas en la declaración del Impuesto Federal sobre la Renta en ese ejercicio o en el precedente, acerca de las cuales la propia sociedad, u otra vinculada a ella, ha manifestado una reserva en sus cuentas auditadas o no lo hizo porque espera litigar sobre ella con el IRS y estima probable que dicha postura prevalezca. A estos efectos son indiferentes las normas por las que se rija la contabilidad de la sociedad: GAAP norteamericanos, IFRS o las propias de cualquier país. La obligación de incluir una postura en este anexo está vinculada a la reserva en las cuentas, de manera que si con arreglo a criterios contables tal reserva no es necesaria, tampoco hay obligación de declararla fiscalmente. La inclusión de una postura en el anexo UTP equivale a su declaración en el modelo 8275 u 8275-R (v. *supra* 2.1.2.1). La sociedad debe hacer una descripción concisa de la posición fiscal, incluyendo los hechos relevantes que afecten al tratamiento fiscal y la información que razonablemente permita al IRS formarse una opinión sobre el asunto. Las ventajas e inconvenientes derivados de la *schedule UTP* son objeto de debate entre el IRS y los contribuyentes¹⁹. También

¹⁷ Cfr. la amplia información que sobre esta cuestión figura en el sitio web del IRS. Desde un punto de vista distinto, próximo a las firmas de auditoría, cfr. LIPIN, Ilya A.: «Uncertain Tax Positions and the New Tax Policy of Disclosure through the Schedule UTP», *Virginia Tax Review*, Spring 2011, págs. 663 y ss. (676 y ss.). Menciona el autor la doctrina establecida por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos en *United States v. Arthur Young & Co.* (65 U.S. 805, 104 S. Ct. 1495), de 1984, según la cual los TAW elaborados por los auditores independientes de una corporación no están protegidos frente a un requerimiento del IRS, en vista de lo cual este organismo, ante el temor de que esa doctrina afectase negativamente a las relaciones entre los auditores y sus clientes, al sistema de información financiera y a los mercados financieros, adoptó la política de contención respecto al requerimiento de los TAW.

¹⁸ Inicialmente este límite era de 100 millones y se fue reduciendo hasta llegar a 10 millones en 2014.

¹⁹ Acerca de este debate cfr. LIPIN, *op. cit.* Véase el cuadro-resumen en el apéndice, pág. 713, en el que se contraponen los argumentos del IRS de las corporaciones contribuyentes. El primero aduce en síntesis la mayor transparencia que se consigue con la declaración y la utilidad para la rápida identificación de zonas de incumplimiento, y minimiza la importancia de los costes de cumplimiento y el recorte que dicha declaración ocasiona en los derechos de secreto frente a la Administración (*privilege protections*) en vista de la política de contención. En este aspecto señala el autor

se cuestionan los efectos de las obligaciones de declaración de «posturas fiscales dudosas» sobre las decisiones de los contribuyentes relativas a la información financiera²⁰.

2.2. REINO UNIDO

2.2.1. Régimen de declaración de planes de elusión fiscal (DOTAS)

En el Reino Unido existen dos regímenes de declaración de figuras o planes de elusión fiscal: uno aplicable a los impuestos directos y a las contribuciones a la Seguridad Nacional (*National*

(págs. 692 y ss.) que el IRS se apoya en la sentencia del Tribunal de Apelación del Primer Circuito (United States Court of Appeals, First Circuit) en *United States v. Textron Inc. and Subsidiaries*, 577 F. 3d 21 (2009), que declaró que no es aplicable a los TAW la protección de que gozan los documentos de trabajo de los abogados (*work product of the lawyers*) según el Tribunal Supremo (*Hickman v. Taylor*, 329 U.S. 495, 67 S. Ct. 385, 1947), posteriormente codificada en las Federal Rules of Civil Procedure, Rule 26(b)(3).

Los contribuyentes, por su parte, rebaten estos argumentos señalando que la política de contención es un «gentleman's agreement» autoimpuesto que puede ser revocado en cualquier momento. Alegan también que la aplicación de la doctrina sobre el *work product* a los TAW es objeto de restricciones por otras decisiones, como la sentencia del Tribunal de Apelación, Distrito de Columbia, en el caso *United States v. Deloitte LLP*, 610 F. 3d 129 (2010), en la que el Tribunal declaró que dicha doctrina es aplicable a un documento creado por no abogados en cuanto contiene los pensamientos y el análisis de estos. Los contribuyentes discrepan también del IRS en cuanto a la influencia de la *schedule UTP* sobre los costes de cumplimiento y alegan que puede aumentar la posibilidad de inspecciones costosas y los litigios consiguientes; que proporciona al IRS y a los propios competidores una ventaja injusta y que da lugar a nuevas sanciones.

LIPIN afirma que no es posible eliminar por completo las incertidumbres en la aplicación de las normas tributarias: las *uncertain tax positions* seguirán existiendo, dice, en un mundo en el que existen enteras industrias de profesionales cuya única función es encontrar portillos fiscales y explotarlos. Observa el autor citado (pág. 705) que «estrategias fiscales que son novedosas, oscuras y útiles pueden obtener derechos de uso exclusivo y se les han concedido patentes por la Oficina de Patentes y Marcas de los Estados Unidos». Sugiere LIPIN la necesidad de aclaración por parte del IRS de algunos aspectos de la disciplina de la declaración y un perfeccionamiento de la política de contención de este organismo. A su juicio, aunque los efectos de la *schedule UTP* sobre la práctica fiscal de las sociedades tardarán varios años en conocerse, es innegable que ya ha afectado y seguirá afectando a dicha práctica, a la gestión corporativa, a la práctica de cumplimiento y a las relaciones abogado-cliente, y pronostica que ciertamente originará litigios.

²⁰ Véase TOWERY, Erin M.: «How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence from schedule UTP», *The University of Texas at Austin, Red McComb School of Business*, diciembre 2012. Se trata de un estudio empírico acerca de si la *schedule UTP* afecta a la decisión de declarar una «postura fiscal dudosa» y a la de crear una reserva contable para ella. Sus conclusiones son las siguientes: 1.^a) Las posturas declaradas en la *schedule UTP* son coherentes con la información comunicada en otros lugares de la declaración tributaria y en los documentos contables, lo cual apoya la conclusión de que las empresas están dispuestas a revelar en dicho documento posturas ya conocidas por el IRS; 2.^a) Aunque las empresas reducen las reservas derivadas de la agresividad fiscal como reacción frente a la *schedule UTP*, la agresividad fiscal en el ámbito federal no cambia como consecuencia de la implantación de esta. Algunas empresas encontraron formas de cambiar la información financiera por agresividad fiscal a fin de evitar la revelación de posturas desconocidas para el IRS en la *schedule UTP*. En conjunto, afirma el autor, el resultado del estudio sugiere que la declaración obligatoria de agresividad fiscal a la Administración tributaria puede afectar negativamente al valor informativo de los documentos financieros.

Insurance Contributions) y otro aplicable al IVA. En primer lugar expondremos sintéticamente el primero de dichos regímenes para lo cual seguiremos principalmente la guía de *HM Revenue and Customs* (HMRC)²¹.

El régimen en cuestión, conocido por el acrónimo DOTAS de su denominación en inglés (*disclosure of tax avoidance schemes*), fue introducido por la Ley Financiera (*Finance Act*) de 2004 y ha sufrido numerosas modificaciones. Su esquema básico consiste en que una vez declarada por su promotor una figura sujeta a este deber, el HMRC le asigna un número de referencia, que el promotor debe comunicar a sus clientes y estos a los suyos hasta llegar al usuario final, el cual debe incluir el número en su declaración fiscal.

El deber de declarar recae, en efecto, principalmente sobre el promotor del plan (*scheme*) elusivo. Cuando el promotor es un abogado sobre el que pesa la prohibición de comunicar la información al HMRC es el cliente quien tiene que declarar, a no ser que renuncie a este privilegio. En el caso de que no exista un promotor, como sucede cuando el plan es diseñado por la propia empresa que lo aplica (*in-house scheme*), está obligada a declarar cualquier persona que sea parte de una operación que forme parte del plan.

El concepto de promotor comprende quien diseña el plan, quien se aproxima a otra persona con el propósito de ofrecerle un plan dispuesto para su aplicación, quien hace que un plan esté disponible para su aplicación por otros y quien organiza o gestiona la aplicación del plan. Estas distintas situaciones se delimitan prolijamente por las normas; así, por ejemplo, se distingue al promotor del «introducción» (*introducer*) o persona que publicita un plan para un promotor, el cual no está obligado a declararlo aunque sí a proporcionar información a requerimiento del HMRC. Tampoco es promotor quien proporciona asesoramiento fiscal al promotor sobre algún aspecto del plan siempre que este no sea el elemento del que resulta la ventaja fiscal (p. ej., acerca de si dos sociedades están o no fiscalmente vinculadas).

Los planes sujetos a la obligación de declarar se denominan «planes marcados» (*hallmarked schemes*), calificación que requiere el cumplimiento de tres requisitos:

1. La existencia de negocios u operaciones (*arrangements*) que permitan la obtención de una ventaja en los impuestos a los que el régimen es aplicable. Según el HMRC el concepto de ventaja fiscal debe interpretarse ampliamente y comprende la elusión o reducción de una deuda fiscal, la desgravación, devolución o diferimiento de un impuesto y la elusión de una obligación de retener un impuesto. Incluso invoca este órgano una doctrina judicial según la cual el concepto de ventaja fiscal comprende

²¹ *Guidance. Disclosure of Tax Avoidance Regimes. Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contributions, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax*, de noviembre de 2013. El régimen principal es el relativo a los impuestos sobre la renta, sobre sociedades y sobre las ganancias de capital. La aplicación a los demás impuestos presenta algunas especialidades en las que no es necesario detenerse en este trabajo.

cualquier situación en la que la posición del contribuyente frente a la AT mejora como consecuencia de la operación u operaciones.

2. Que la ventaja fiscal sea un beneficio importante (*a main benefit*) de la operación. El HMRC observa que espera que resultará obvia para cualquier cliente potencial la relación existente entre la ventaja fiscal y cualesquiera otros beneficios financieros del producto que están comprando. Añade que el *test* es objetivo y atiende al valor de la ventaja fiscal en comparación con el de otros beneficios que se espera obtener.
3. Que exista un promotor de las operaciones o que estas hayan sido diseñadas por la propia empresa; los criterios o «marcas» (*hallmarks*) aplicables en uno y otro caso varían. Por otra parte, los planes diseñados por la propia empresa solo tienen que ser declarados cuando esta no es pequeña o mediana.

La Guía del HMRC indica que algunas de las marcas persiguen captar operaciones nuevas e innovadoras, mientras que otras se dirigen a áreas que preocupan especialmente a la Administración y pueden incluir planes bien conocidos o usados corrientemente. Añade que la ausencia de una marca no debe ser considerada como una indicación de que los negocios no captados sean aceptables para el HMRC, y a la inversa, aunque ello imponga una carga de declaración, que, afirma, ha tratado de reducir al mínimo.

Las marcas aplicables cuando existe un promotor son las siguientes:

- a) Confidencialidad frente a competidores o frente al HMRC. Se da esta característica cuando cabe razonablemente esperar que un promotor de las operaciones desearía que la manera en la que un elemento de estas origina la ventaja fiscal esperada se mantenga reservada en relación con otros promotores o con el HMRC.
- b) Obtención de una retribución más elevada (*premium fee*). Concorre esta circunstancia cuando el promotor podría obtener una retribución más alta de una persona experta en la utilización de servicios del tipo de los proporcionados. Se trata de una condición hipotética que no requiere el pago efectivo.
- c) Productos fiscales estándar (*standardised tax products*). Se trata, observa la Guía del HMRC, de captar los denominados «planes comercializados en masa», cuya característica fundamental es su facilidad de reproducción, que requieren poca o nula modificación o asesoramiento para adaptarse a las necesidades del cliente.
- d) Planes generadores de pérdidas deducibles (*loss schemes*). Se da esta circunstancia cuando el principal beneficio del plan sería la obtención de pérdidas por los partícipes en la operación, que se espera que estos compensen en el impuesto sobre la renta o sobre las ganancias de capital. Esto sucede normalmente, comenta la Guía, cuando la desgravación fiscal esperada por los inversores es mayor que el importe de la inversión que constituye un riesgo efectivo.

- e) Planes consistentes en determinadas operaciones de *leasing* (*leasing arrangements*). Se trata, en síntesis, de *leasing* a largo plazo de instalaciones o maquinaria que reúnen determinadas características²² y superan una cierta cuantía²³.
- f) Operaciones destinadas a eludir la tributación de rentas del trabajo (*employment income hallmark*).

Cuando el plan ha sido diseñado por la propia empresa que lo utiliza las marcas aplicables son las mencionadas en las letras a) –pero solo obviamente la confidencialidad frente al HMRC–, b), e) y f).

El plan marcado debe ser declarado al HMRC por el promotor en el plazo de 5 días a partir del momento en que este se aproxima a otra persona a fin de ofrecerle un plan dispuesto para su aplicación, hace que un plan esté disponible para su aplicación por otros o conoce que el cliente es parte de una operación que forma parte del plan. Este último supuesto está previsto para el caso de planes totalmente verbales, en los que no existe un momento en que el plan se ponga a disposición del cliente. Cuando no exista un promotor, el plan debe ser declarado por el usuario en el plazo de 30 días a contar desde la celebración del primer negocio que forme parte del mismo.

La declaración se realiza mediante los formularios dispuestos al efecto (AAG 1 a AAG 4). La información que debe proporcionarse comprende, entre otras cosas, un resumen de la propuesta y el nombre con el que es conocida, una explicación de los elementos de la propuesta y de la manera en que se produce la ventaja fiscal esperada y la indicación de las normas en las que esta se funda. Según la Guía, debe proporcionarse suficiente información para que un funcionario del HMRC sea capaz de entender cómo se espera obtener la ventaja fiscal, identificando los pasos necesarios y el Derecho fiscal pertinente.

Desde 2011 los promotores están obligados a proporcionar al HMRC en la forma prescrita listas cuatrimestrales de clientes a los que hayan prestado servicios en relación con una operación sujeta a declaración y a los que, por tanto, hayan debido comunicar un número de referencia de plan en ese periodo. El cumplimiento de este deber está sujeto a un plazo de 30 días siguientes al fin de cada trimestre natural. La información que ha de suministrarse a la Administración comprende básicamente el nombre y dirección del promotor, el número de referencia de plan, el nombre y dirección y el número de identificación fiscal o de la Seguridad Nacional (UTR y NINO, respectivamente) del cliente. La finalidad de estas listas es estimar y controlar el nivel de riesgo planteado por los planes declarados.

Al promotor o, en defecto de este, al usuario que declara un plan se le asigna un número de referencia de este (*scheme reference number*), que debe comunicar a otros promotores o a los clientes por medio de un formulario oficial. Los clientes, a su vez, están obligados a comunicar

²² Dichas características son alternativamente que una de las partes del contrato de *leasing* tenga derecho a desgravación por los activos adquiridos y la otra no esté sujeta al impuesto de sociedades, que no exista riesgo para el arrendador o que la operación consista en una venta o arrendamiento con *leaseback*.

²³ Esta cuantía es de 10 millones de GBP para la maquinaria y 25 millones para las instalaciones.

dicho número, usando el mismo formulario, a otros partícipes del plan que presumiblemente obtendrían de este una ventaja fiscal. Todos los partícipes del plan deben incluir el número de referencia sea en sus declaraciones tributarias sea mediante un formulario especial e indicar el último día del periodo impositivo en el que esperan obtener la ventaja fiscal.

Las normas proveen al HMRC de potestades especiales de obtención de información, en virtud de las cuales pueden requerir a un «introductor» (v. más arriba) para que identifique a la persona que le ha proporcionado información relacionada con el plan, investigar los motivos por los que el promotor no ha declarado el plan, exigir la declaración cuando sea adecuado, recabar información adicional cuando la declaración sea incompleta, o requerir más información del promotor o el usuario final de una propuesta u operación. No obstante, el ejercicio de estas potestades está supeditado en su mayor parte a que el Tribunal²⁴ dicte una orden a solicitud del HMRC.

La infracción de los deberes impuestos por el sistema DOTAS se castiga con sanciones²⁵, que son impuestas por el tribunal competente.

El régimen DOTAS para el IVA²⁶ difiere en algunos aspectos del aplicable a los impuestos directos. Están obligados a declarar los sujetos pasivos del IVA que sean parte de un plan que o bien está incluido en una lista (*listed scheme*) o bien presenta una o más «marcas» de elusión (*hallmarked scheme*) y además supera un cierto umbral²⁷. En el primer caso la obligación de declarar nace con la utilización del plan de manera que resulte una cuota inferior, una cantidad a devolver superior o un importe de IVA no deducible inferior al que resultaría de no utilizarse en plan en cuestión. En el caso de los planes «marcados» se requiere que la finalidad principal o una de las finalidades principales del plan sea la obtención de una ventaja fiscal, definida de manera que viene a coincidir en síntesis con los supuestos mencionados. No es posible exponer aquí, y menos analizar, la lista de planes considerados elusivos. Por su parte las «marcas» solo en una pequeña parte coinciden con las aplicables a los impuestos directos (confidencialidad de la operación y, en cierto modo, el condicionamiento en todo o en parte de la retribución del promotor a la obtención de la ventaja fiscal). Es posible declarar voluntariamente un plan, al que se le asigna un número de referencia, cuyo conocimiento exime de la declaración del plan, si bien el registro por la Administración del plan voluntariamente declarado no supone su aprobación ni exime de la declaración de planes listados.

²⁴ Normalmente el *First-tier Tribunal (Tax)*.

²⁵ Las sanciones por falta de declaración de un plan pueden ser de hasta 600 GBP por cada día de retraso; pero si se incumple una orden de declaración del Tribunal, la multa puede llegar a 5.000 GBP por día. Las mismas sanciones se prevén para la infracción del deber de información. La infracción por el usuario del deber de comunicar el número de referencia se castiga con una multa inicial de 100 GBP, que se incrementa hasta 500 o 1.000 en casos de reincidencia.

²⁶ Información sobre este régimen se encuentra en la guía del HMRC *VAT Notice 700/8: Disclosure of VAT Avoidance Schemes*, de 30 de octubre de 2013.

²⁷ Para los planes incluidos en la lista este umbral se supera cuando el importe de las operaciones sujetas y exentas excede de 600.000 GBP en el ejercicio anterior o de un doceavo o un cuarto de dicha suma, según que la declaración sea mensual o trimestral, en el periodo de declaración inmediatamente anterior a aquel en que se realiza la operación sujeta a declaración. Para los planes «marcados» este límite se eleva a 10 millones de GBP y sus correspondientes fracciones.

2.2.2. Régimen especial de los promotores de alto riesgo

La Ley Financiera de 2014²⁸ ha establecido un nuevo régimen para promotores de planes de elusión fiscal considerados como de alto riesgo. La nueva normativa se basa en el resultado de una consulta o información pública llevada a cabo por el HMRC en 2013²⁹. La Guía del HMRC sobre este régimen³⁰ afirma que su finalidad es impedir el desarrollo de planes de elusión fiscal influyendo sobre la conducta de promotores, sus intermediarios y sus clientes. Le asigna los siguientes objetivos: impedir el desarrollo y el uso de planes de elusión de alto riesgo; modificar el comportamiento de los pocos promotores de estas características; obligar a los promotores controlados a declarar los detalles de sus productos y sus clientes al HMRC y a comunicar a sus clientes, potenciales clientes e intermediarios que son promotores controlados; minimizar el riesgo de pérdidas fiscales a causa de los planes desarrollados por estos promotores; y asegurarse de que los clientes e intermediarios son plenamente conscientes de los riesgos de utilizar planes de elusión.

En síntesis, el nuevo régimen consiste en que el HMRC puede notificar a los promotores que cumplan determinadas condiciones una orden imponiéndoles determinados deberes (*conduct notice*) a fin de garantizar que proporcionan información a clientes e intermediarios y que cumplen sus obligaciones de información. En caso de que el promotor incumpla dicha orden puede dictarse contra él una orden de control (*monitoring notice*) imponiendo deberes más estrictos. La primera orden, que tiene una vigencia máxima de dos años, no es susceptible de recurso³¹, pero sí la segunda, primero ante el órgano administrativo y después ante el Tribunal de primera instancia (*Fist-tier Tribunal*).

La orden imponiendo deberes puede ser dictada por el órgano (*authorised officer*) del HMRC frente a un promotor cuando este haya cumplido, en los tres años anteriores, alguna de las condiciones legalmente previstas³². El órgano administrativo posee, sin embargo, un cierto ámbito de

²⁸ Secciones 234 a 283 y Anexos (*Schedules*) 34 a 36.

²⁹ HMRC, *Raising the Stakes on Tax Avoidance*.

³⁰ HMRC, *Promoters of Tax Avoidance Schemes*. Sobre el nuevo régimen puede verse también, SALTER, David y OATS, Lynne: «Finance Act 2014 notes: sections 234-283 and Schedules 34-36: promoters of tax avoidance schemes (high risk promoters)», *British Tax Review*, 2014, 4, págs. 454-463.

³¹ Lo cual es criticado por los comentaristas: cfr. SALTER y OATS, *op. cit.*, pág. 456.

³² Las condiciones (*threshold conditions*) que permiten la emisión de la *conduct notice* son las siguientes:

- Haber publicado el HMRC información sobre el promotor como moroso deliberado.
- Infracción por el promotor del Código de Prácticas Bancarias (*Banking Code of Practice*) en relación con el plan que promueve.
- Habérsele notificado una orden (*conduct notice*) como agente fiscal deshonesto (*dishonest tax agent*).
- Haber incumplido sus deberes en el régimen DOTAS.
- Estar imputado por un delito relevante (en el sentido definido por la norma).
- Las operaciones promovidas se consideran no razonables por la Comisión Asesora de la Cláusula General Antielusión (*GAAR Advisory Panel*).
- Haber adoptado una corporación profesional a la que pertenezca el promotor medidas disciplinarias en su contra.

discrecionalidad respecto de la emisión de la orden: puede no hacerlo cuando considere que el cumplimiento de alguna de las condiciones se considere irrelevante (*insignificant*) o que las actividades del promotor no tienen un efecto significativo en la recaudación fiscal. Los deberes impuestos al promotor por esta orden tienden a garantizar que se informe adecuadamente a los clientes acerca de las operaciones y sus riesgos y que el promotor cumpla con sus deberes de información. También en cuanto al contenido de la orden tiene el órgano administrativo un margen de discrecionalidad³³.

En caso de incumplimiento de la orden imponiendo deberes al promotor, el órgano del HMRC puede solicitar del Tribunal de primera instancia autorización para emitir una orden de control. Esta orden impone al promotor deberes más estrictos, que incluyen la obligación de dar a conocer a los clientes su situación como promotor controlado. Por otra parte, el HMRC puede publicar los nombres de estos promotores y en qué ha consistido la infracción de la *conduct notice*. Además, se asigna al promotor controlado un número de referencia (*promoter reference number*) que debe notificar a los clientes e intermediarios «relevantes». Estos, a su vez, deben comunicar dicho número a cualquier otra persona que sepan que se haya hecho cliente del promotor. Toda persona a la que se haya comunicado un número de referencia de promotor debe transmitirlo a otros clientes del promotor e informar de él al HMRC en sus declaraciones tributarias y de cualquier otra forma que se establezca.

Las normas reguladoras del nuevo régimen confieren al HMRC amplias potestades de información a fin de permitir a este luchar contra los planes de elusión fiscal impulsados por el promotor. Dichas normas establecen asimismo un severo régimen sancionatorio, con multas que pueden alcanzar el millón de GBP.

2.3. OTROS PAÍSES

2.3.1. Australia

En Australia existe el deber presentar una declaración (*reportable tax positions schedule*) relativa a determinadas posturas adoptadas por el contribuyente al aplicar la legislación tributaria³⁴. Tal deber recae sobre grandes contribuyentes designados por la Administración. Las posturas sujetas a esta obligación son las pertenecientes a alguna de las siguientes categorías:

- Haber impuesto una autoridad regulatoria sanciones contra el promotor.
- Incumplimiento por el promotor de un requerimiento de información.
- Imposición a los clientes de determinadas cláusulas contractuales restrictivas (cláusulas de confidencialidad frente al HMRC, de garantía del promotor frente a los riesgos de la operación o restrictivas de posibles acuerdos con el HMRC o de desistimiento de recursos).
- Seguir promoviendo operaciones respecto de la cual ha recibido una orden de suspensión.

³³ Según SALTER y OATS, *op. cit.*, pág. 458, se espera que las condiciones impuestas en la *conduct notice* sean en buena medida el resultado de una negociación.

³⁴ Información sobre este deber se encuentra en el documento publicado por la *Australian Taxation Office* (ATO) con el título *Guide to Reportable Tax Positions 2014*.

- **Categoría A:** Postura que tiene igual o menor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta³⁵.
- **Categoría B:** Postura respecto de la cual se reconoce o manifiesta una incertidumbre en cuanto a los impuestos debidos o reembolsables en los documentos contables del contribuyente o de una persona vinculada³⁶.
- **Categoría C:** Una operación o hecho sujeto a declaración (*a reportable transaction or event*). Esta existe cuando concurren todas las siguientes circunstancias:
 - Ha tenido lugar en el ejercicio un hecho sujeto al Impuesto sobre las Ganancias de Capital.
 - Las ganancias exceden de 200 millones de AUD.
 - (En síntesis) Existe una diferencia importante entre la ganancia o la pérdida contable y la computada fiscalmente³⁷.
 - Dicha diferencia excede del importe relevante³⁸.

2.3.2. Irlanda

La Ley Financiera (*Finance Act*) de 2010 estableció en Irlanda un régimen de declaración obligatoria de determinadas operaciones que sigue muy de cerca el régimen británico DOTAS. Una amplia información actualizada sobre este régimen se encuentra en la Guía publicada por el *Irish Revenue*³⁹.

La obligación de declarar recae generalmente sobre el promotor y excepcionalmente sobre el cliente o usuario del plan. Las operaciones objeto de esta obligación son las que reúnen los siguientes requisitos: permiten obtener una ventaja fiscal, dicha ventaja es su principal beneficio o uno de sus principales beneficios, y la operación está comprendida en una de las clases previstas por las normas a estos efectos. Las características que definen a cada una de estas clases son las siguientes:

³⁵ La resolución (*ruling*) de la ATO titulada *Shortfall penalties: administrative penalty for taking a position that is not reasonably arguable* (MT 2008/2) regula detenidamente, con citas jurisprudenciales y la enumeración de las fuentes dotadas de autoridad, el método para determinar cuándo mantener una posición es razonable, y comienza por establecer que el criterio es que tenga igual o mayor probabilidad de ser correcta que de ser incorrecta.

³⁶ Añade la citada Guía de la ATO que existe incertidumbre cuando hay una diferencia entre la postura del contribuyente (adoptada en la declaración tributaria) y el cómputo o consignación de los impuestos debidos o reembolsables respecto a dicha postura en las cuentas del contribuyente o de una persona vinculada, siempre que exceda del importe relevante (*materiality amount*), fijado, por regla general, en el 5% del impuesto contable sobre beneficios (*Australian current tax expense*).

³⁷ Véase la Guía de la ATO.

³⁸ Véase nota 36.

³⁹ Revenue Commissioners, *Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime*, enero de 2015.

- Confidencialidad frente a la Administración o frente a otros promotores.
- Que la retribución sea atribuible de manera significativa a la ventaja fiscal.
- Que sea un producto estándar.
- Que la operación origine determinados tipos de ventajas específicas (tales como la creación artificial de pérdidas, ventajas relativas a los rendimientos del trabajo, la transformación de renta en capital o en donaciones, etc.).

La declaración debe hacerse en los formularios oficiales en el plazo de 5 días a partir del momento en que el plan esté listo para su aplicación, se ponga a disposición de otra persona por el promotor o, en el caso de planes propuestos oralmente, este conozca que ha sido puesto en práctica.

Una vez que el plan ha sido declarado la Administración fiscal le asigna un «número de operación» (*transaction number*), que deberá ser comunicado por el promotor a sus clientes o a las personas que lo comercialicen, e incluido en sus declaraciones tributarias por quienes obtengan la ventaja fiscal. Por lo demás, la declaración de un plan no afecta a su tratamiento fiscal y de ella no cabe extraer ninguna conclusión acerca de si la operación es o no elusiva⁴⁰; asimismo, el hecho de que un plan no esté sujeto a declaración no implica que no sea elusivo (*a tax avoidance scheme*) o que sea aceptable para la Administración y a la inversa. Las consecuencias de la declaración son de dos tipos: inducir a la adopción de medidas normativas y dar lugar a la adopción de medidas contra su utilización en casos concretos al amparo de normas generales o especiales antielusión.

Las sanciones previstas por infracción de los deberes impuestos por el régimen examinado van desde una multa inicial de 4.000 euros más 100 euros por cada día de retraso en el cumplimiento para infracciones menores (*lesser*) hasta 500 euros por día en el caso de infracciones más graves, como la omisión por el promotor del deber de declarar un plan. La omisión del número de operación en una declaración se castiga con multa de hasta 5.000 euros.

2.3.3. Portugal

Por Decreto-Ley 29/2008, de 25 de febrero⁴¹, Portugal adoptó un régimen de declaración de esquemas elusivos en el que merecen destacarse los siguientes aspectos. En primer lugar, el régimen es aplicable solo a los impuestos sobre la renta, el gasto y el patrimonio administrados por la Dirección General de Impuestos.

Se sujetan al nuevo régimen determinados «esquemas o actuaciones de planificación fiscal». Esta se define como «cualquier esquema o actuación que determine, o se espera que determine,

⁴⁰ Cfr. *Guidance Notes*, cit., apartado 1.5.

⁴¹ Este Decreto-Ley se dictó en virtud de una autorización contenida en el artículo 98 de la Ley 53-A/2006, de 29 de diciembre. Esto supone evidentemente que el concepto de Decreto-Ley en el Derecho constitucional portugués no coincide con la figura del mismo nombre en el Derecho español. Cfr. artículos 112.2 y 198 de la Constitución portuguesa de 1976.

de manera exclusiva o predominante, la obtención de una ventaja fiscal por un sujeto pasivo de un impuesto». La «ventaja fiscal» se define, a su vez, como «la reducción, eliminación o diferimiento temporal de un impuesto o la obtención de un beneficio fiscal que no se alcanzaría, en todo o en parte, sin la utilización del esquema o actuación».

Los esquemas o actuaciones de planificación fiscal sujetos al régimen son los que se encuentran en una de las siguientes situaciones:

- a) Que impliquen la participación de una entidad sujeta a un régimen fiscal privilegiado, considerándose tales las residentes en un territorio incluido en la lista aprobada por el Ministerio de Finanzas, o no sujetas en su territorio de residencia a un impuesto sobre la renta idéntico o análogo al impuesto sobre la renta de las personas físicas o al impuesto sobre sociedades, o cuando el impuesto efectivamente satisfecho sea igual o inferior al 60 % del impuesto que sería debido si dicha entidad fuese considerada residente en territorio portugués.
- b) Que impliquen la participación de una entidad total o parcialmente exenta.
- c) Que comprendan operaciones financieras o sobre seguros susceptibles de determinar la recalificación del rendimiento o la alteración del beneficiario; en particular el arrendamiento financiero, instrumentos financieros híbridos, derivados o contratos sobre instrumentos financieros.
- d) Que impliquen la utilización de pérdidas fiscales.

Con independencia de que la operación esté comprendida en alguno de los supuestos anteriores, están siempre sujetos al régimen del Decreto-Ley 29/2008 los esquemas de planificación fiscal que contengan una cláusula de exclusión o limitación de responsabilidad en beneficio del promotor.

Tiene la consideración de promotor cualquier entidad, con o sin personalidad jurídica, residente o establecida en el territorio nacional que en el ejercicio de su actividad económica preste por cualquier título, con o sin remuneración, servicios de apoyo, asesoría, consejo, consulta o análogos en el ámbito tributario, relativos a la determinación de la situación tributaria o al cumplimiento de obligaciones tributarias de clientes o de terceros. En particular se consideran promotores las instituciones de crédito y demás instituciones financieras, los revisores oficiales de cuentas y las sociedades de revisores oficiales de cuentas, los abogados, las sociedades de abogados, los «solicitadores»⁴² y las sociedades de solicitadores y los técnicos oficiales de cuentas y otras entidades que presten servicios de contabilidad.

El promotor está obligado a comunicar al Director General de Impuestos el esquema o actuación de planificación en el plazo de 20 días siguientes al final del mes en que dicho esquema o actua-

⁴² Figura similar a la de procurador aunque con funciones más amplias que este.

ción haya sido propuesto por primera vez. En ausencia de promotor o cuando este no sea residente o no esté establecido en territorio portugués la obligación de comunicación recae sobre el usuario. El Decreto-Ley 29/2008 establece que el deber de sigilo al que estén legal o contractualmente sujetas las entidades comprendidas en él no las libera del cumplimiento de las obligaciones que se establecen en dicha disposición (art. 11) y añade que las informaciones prestadas en cumplimiento de los deberes previstos en ella no implican responsabilidad de cualquier tipo para quien las preste (art. 12). Por otra parte, dispone (art. 16) que los elementos comunicados al amparo del Decreto-Ley están sujetos al deber de sigilo fiscal en los términos establecidos en la Ley General Tributaria.

La comunicación de un esquema no produce ninguna consecuencia ni para el promotor ni para el usuario. En efecto, su preámbulo afirma que

«en atención a su novedad, la disciplina establecida es muy prudente, lo cual se manifiesta en el hecho de que se dirige únicamente al conocimiento por la administración fiscal de los esquemas o actuaciones de planificación fiscal considerados en sí mismos y de modo abstracto (art. 8.º). De este modo, las obligaciones establecidas no se destinan a determinar la identificación de los usuarios de esquemas o actuaciones de planificación fiscal (n.º 2 del artículo 8.º), lo cual solo sucede cuando el conocimiento de esos esquemas o actuaciones solo puede ser obtenido de los propios usuarios (art. 10.º)».

La disposición referida prevé la creación de una base nacional de datos de esquemas de planificación fiscal por impuestos, que estará a disposición de los servicios competentes a efectos del ejercicio de la actuación de inspección tributaria. Añade que el Director General de Impuestos procederá a la difusión pública, a través de la página electrónica de esa institución en la Internet, de la postura de la Dirección General de Impuestos de que cierto esquema o actuación de planificación fiscal, descrito en términos generales y abstractos, se considera abusivo y puede ser recalificado, objeto de corrección o determinar la incoación del procedimiento legalmente establecido de aplicación de disposiciones antiabuso.

La falta de comunicación o la comunicación tardía se castiga con multa de 5.000 a 100.000 euros cuando se trate de un ente colectivo o de 1.000 a 50.000 cuando se trate de una persona física. Dichas cuantías se reducen a la mitad para la infracción del deber de proporcionar aclaraciones a la declaración. La infracción del deber de comunicación a cargo del usuario se sanciona con multa de 500 a 80.000 euros para las personas colectivas, que se reduce a la mitad para las personas físicas⁴³.

⁴³ Sobre el régimen portugués puede verse SOUSA, Carlos Cunha de: «O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro, e os esquemas de planeamento fiscal abusivo», *Working Papers TributariUM* (2), Universidade do Minho, junio 2012. El autor expone diversas críticas formuladas a la norma expuesta, como, entre otras, su posible vulneración de algunos principios constitucionales, como los de proporcionalidad o prohibición del exceso y libertad de elección de la profesión; la dificultad de delimitación de las situaciones comprendidas en el régimen; la utilización de conceptos jurídicos indeterminados; la falta de respuesta de la Administración a las comunicaciones realizadas; y el carácter desproporcionado del régimen sancionatorio.

2.3.4. Canadá

En Canadá existen dos regímenes de declaración de operaciones elusivas, uno en la provincia de Quebec y otro en el Estado federal, los cuales aunque presentan aspectos comunes se separan en otros importantes⁴⁴. La primera en el tiempo de estas normativas fue la quebequesa, aprobada en 2010⁴⁵. En ella se establecen dos tipos de declaraciones, una obligatoria (*mandatory disclosure*) y otra preventiva (*preventive disclosure*).

Están sujetas a declaración obligatoria las operaciones que reúnan la nota de condicionalidad de la remuneración o de confidencialidad, de acuerdo con la definición legal de estos términos, y además proporcione al contribuyente una ventaja fiscal de al menos 25.000 CAD o modifica su renta en 100.000 o más CAD. La declaración preventiva se refiere a operaciones que pueden constituir elusión fiscal pero no reúnen las características que hacen obligatoria su declaración. No se trata en rigor de una declaración voluntaria, pues si finalmente se determina que la operación es elusiva (es decir, que constituye una *avoidance transaction*) por aplicación de la GAAR de Quebec⁴⁶, en el caso de que no haya sido declarada preventivamente se aplica una sanción del 25% de la ventaja fiscal rechazada (sec. 1079.13.1 del *Taxation Act*) y además el plazo ordinario de liquidación de tres años se amplía hasta seis en el caso de contribuyentes personas físicas. Estas consecuencias derivan de la falta de presentación de la declaración tanto obligatoria como preventiva, que se efectúa mediante el mismo formulario.

La omisión de la declaración obligatoria se castiga con una multa inicial de 10.000 CAD más 1.000 adicionales por día de retraso, con un máximo de 100.000 CAD.

El Ministro de Finanzas de Canadá aprobó en 2010 un proyecto de legislación en esta materia que fue finalmente incorporada al *Income Tax Act* (ITA)⁴⁷ el 26 de junio de 2013. De acuerdo con estas normas, están sujetas al deber de declarar (*reportable transactions*) las operaciones elusivas (*avoidance transactions*)⁴⁸ en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: el de condicionalidad de la retribución (tal como se define por la norma), el de confidencialidad o que el contribuyente o el promotor estén «protegidos contractualmente» frente a los riesgos de la operación. El deber de declarar incumbe a la persona que obtiene la ventaja fiscal de la operación y al promotor o asesor.

⁴⁴ Para una información general sobre ambos regímenes puede verse Gilles LARIN: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal*, 2013, 61 (supl.), págs. 209-220.

⁴⁵ El *bill* parlamentario fue aprobado el 26 de octubre de 2010, que añade al *Taxation Act* el Libro X.2 (*Disclosure of Transactions*), secciones 1079.8.1 y siguientes.

⁴⁶ Contenida en la sección 1079.11 del *Taxation Act*.

⁴⁷ Se contiene en la sección 237.3 de esta Ley. Estas normas son aplicables a las operaciones sujetas al deber de declaración realizadas a partir del 31 de diciembre de 2010.

⁴⁸ La información publicada por la *Canada Revenue Agency* en 2013 con el título *New reporting requirements: reportable transactions* indica que estas son un tipo especial de operaciones elusivas.

La declaración debe presentarse en un plazo que expira el 30 de junio del año siguiente al de la operación, con separación respecto de otras declaraciones incluida la del impuesto sobre la renta. La declaración o su omisión carece de consecuencias sobre el tratamiento fiscal de la operación.

La infracción del deber de declarar la operación se castiga con una multa equivalente a las retribuciones a que tiene derecho el promotor o asesor. La sanción no se impone si el obligado a declarar ha actuado con la diligencia y habilidad de una persona razonablemente prudente en análogas circunstancias (*due diligence*). Además, el infractor es privado de las ventajas fiscales derivadas de la operación mientras no cumpla con dicho deber y no pague totalmente la multa con sus intereses; es decir, se aplican preventivamente las consecuencias propias de la calificación de la operación como elusiva⁴⁹, sin perjuicio de la calificación definitiva.

En 2013 se añadió un nuevo párrafo⁵⁰ para aclarar que los abogados que asesoren sobre una operación sujeta al deber de declarar no están obligados a revelar ninguna información acerca de la cual consideren razonablemente que el cliente tiene derecho al secreto (*solicitor-client privilege*).

2.3.5. Alemania

En Alemania la Ley tributaria anual (*Jahressteuergesetz*) para 2008 incluía, junto con la nueva redacción, que está en vigor, del §42 de la *Abgabenordnung*, el proyecto de un nuevo §138a de dicho cuerpo legal, en el que se establecía el deber de declarar determinadas construcciones o figuras tributarias (*Steuergestaltungen*). Las que el precepto proyectado consideraba⁵¹ se apartan de las que contempla la mayoría de los regímenes de declaración previa examinados para atender

⁴⁹ Técnicamente se aplica privación de la ventaja fiscal, que es la sanción propia de la elusión, prevista en la sección 245(2) del ITA, al que remite la sección 237.3(6), independientemente de que la operación cumpla los requisitos exigidos para una operación elusiva por la sección 245(4), que contiene la cláusula general antielusión (GAAR) federal canadiense.

⁵⁰ Subsección (17).

⁵¹ Son las siguientes:

1. Un activo se toma en consideración en varios ordenamientos tributarios.
2. Los mismos ingresos se imputan a varios obligados tributarios, o los mismos ingresos de un obligado tributario se imputan a varios establecimientos permanentes.
3. Una corporación (*Körperschaft*) o una unión de personas (*Personenvereinigung*) es calificada en un ordenamiento jurídico tributario como sujeto pasivo y en otro no.
4. Una corporación o una unión de personas es considerada en varios ordenamientos jurídicos tributarios como sujeta por obligación personal.
5. Las normas de un convenio para evitar la doble imposición se interpretan y aplican de manera diferente por los Estados contratantes.
6. Un pago es clasificado de manera diferente en varios ordenamientos jurídicos tributarios.
7. Los mismos gastos o deducciones fiscales se toman en consideración por varios ordenamientos jurídicos tributarios.

Para que surja el deber de declarar estas operaciones tiene que cumplirse la condición de que por medio de ellas, y en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, incluidos los aplicados mediante retención, se eludan impuestos, se difiera el nacimiento de la obligación a periodos posteriores o se generen derechos de devolución o compensación.

a operaciones que en términos generales entran en el concepto de «arbitraje fiscal»⁵² y en particular en los llamados «negocios híbridos».

El obligado a declarar es el promotor o comercializador (*Vermarkter*) de la construcción y el hecho que origina el deber es la primera oferta o recomendación de esta. Se establece un umbral de 250.000 euros de ingresos derivados de la promoción de las operaciones en el ejercicio precedente.

La Oficina Central de Impuestos asigna a cada operación declarada un número de registro, que el promotor debe comunicar al obligado tributario o a otros promotores. El obligado tributario debe consignar el número en sus declaraciones tributarias.

El proyecto creaba también un nuevo tipo de infracción administrativa denominado «puesta en peligro del impuesto con ocasión de construcciones tributarias», consistente en la infracción de los distintos deberes impuestos por el nuevo régimen. La sanción era de multa de hasta 5 millones de euros. En el caso de declaración tardía la sanción era de 500 euros por día de retraso, con el límite anterior.

La norma proyectada no se insertó finalmente en la Ley tributaria para 2008, seguramente por las duras críticas que se formularon por los comentaristas⁵³.

3. CONSIDERACIONES FINALES

La exposición precedente muestra claramente que se está generalizando una exigencia de mayor transparencia respecto de operaciones cuya aceptación por la AT no es segura. En particular

⁵² Véase la exposición de motivos que acompañaba al proyecto.

⁵³ Un ejemplo de estas críticas es el artículo de FLÄMIG, Christian: «Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat. Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen», anexo a *Deutsches Steuerrecht* (DSr), 44, 2007. El autor acusa a la norma proyectada de «criminalizar» el mercado de asesoramiento y hace un enérgico alegato en defensa de la planificación tributaria internacional (*grenzüberschreitende Steuerplanung*), de cuyos excesos culpa en primer lugar al legislador. Seguidamente expone las contradicciones que, a su juicio, existen entre el proyecto normativo y la Ley Fundamental, por un lado, y el Derecho comunitario europeo, por otro. En cuanto a las primeras, señala la posible vulneración de los siguientes derechos: el derecho al libre albedrío en materia de información (*informationelle Selbstbestimmung*), equivalente en términos generales al derecho a la intimidad; el derecho a la libertad de profesión de los promotores de construcciones tributarias; e incluso el derecho de propiedad en la medida en que la disposición en proyecto limita la planificación fiscal de las empresas. Expone también sus dudas acerca de la adecuación y proporcionalidad de la normativa proyectada. En lo que respecta al Derecho comunitario, FLÄMIG aduce que dicha normativa podría ser contraria al principio de no discriminación y a las libertades fundamentales de establecimiento, prestación de servicios y circulación de capitales. Por otra parte, rechaza que tal restricción esté justificada por la eficacia del control fiscal o por un interés público imperativo. Achaca también a la normativa en cuestión falta de claridad y apunta el peligro de que dé lugar a un espionaje de concurrentes. El autor desecha la consideración de que un sistema de declaración esté implantado en Gran Bretaña, los Estados Unidos y Canadá, países que, en su opinión, no poseen un sistema de inspección fiscal (*Betriebsprüfung*) tan desarrollado como Alemania. En conclusión, FLÄMIG exhorta al abandono del proyecto, que compara con la situación de la novela *1984* de George ORWELL y al que califica de «monstruo burocrático a escala de "El castillo" de KAFKA».

crece el número de países que adoptan algún régimen de declaración de operaciones potencialmente elusivas. Los tipos que presenta el Derecho comparado se pueden reducir a dos fundamentales:

- El que establece la obligación de comunicar a la AT una operación o esquema cuando se ofrece en el mercado de asesoramiento fiscal.
- El que impone el deber de informar a la Administración acerca de determinadas posturas arriesgadas adoptadas sea en la propia declaración tributaria sea en estados contables. En este tipo de declaración se ponen en relación los aspectos fiscales y los contables de los riesgos fiscales.

El más importante y generalizado es el primero de estos tipos. Aunque existen importantes diferencias en su aplicación por los países que lo han establecido, se advierten también bastantes similitudes entre ellos. En primer lugar, la finalidad de estos regímenes es fundamentalmente de información a la Administración; se trata de que esta conozca en un estadio temprano los esquemas que los asesores fiscales importantes se proponen emplear en su actividad profesional. Este conocimiento permite a la AT una mejor asignación de recursos y una gestión eficaz de riesgos. Los mencionados regímenes no son, por tanto, instrumentos de lucha directa contra la elusión fiscal, en relación con los contribuyentes usuarios de los planes o esquemas, sin perjuicio de que produzcan un efecto disuasorio de la utilización de estas operaciones.

En este sentido, los regímenes de declaración preventiva no implican una calificación previa de las operaciones o planes sujetos a este deber como elusivos en el sentido de las cláusulas o doctrinas antielusión vigentes en cada país. Está generalizada la advertencia de que la obligación de declarar una operación no implica ni excluye ningún pronunciamiento acerca de su carácter elusivo. La malla que capta las operaciones sujetas a este deber es más tupida de lo que sería necesario para capturar únicamente los casos de elusión. Los métodos para determinar las operaciones sujetas se pueden clasificar en dos grupos:

- Método de lista.
- Método que atiende a determinadas características objetivas de la operación, que, a su vez, presenta dos variantes principales:
 - Características que pueden darse en cualquier clase de operación, como son, entre las más difundidas, la remuneración extraordinaria para el promotor o asesor o la confidencialidad.
 - Características consistentes en un determinado resultado de la operación o su pertenencia a un campo concreto de actividad. Cuando estas características se hacen muy concretas, el sistema se confunde con el de lista.

A pesar de la independencia del deber de declarar respecto a la calificación como elusión, la sujeción de una operación a este deber y la asignación de un número de registro que el con-

tribuyente debe incluir en sus declaraciones tendrán sin duda un importante efecto disuasorio de su uso. Esto afecta a un círculo más amplio que el de los promotores, que son los principalmente obligados a declarar, restringido en algunos casos a asesores de considerable importancia.

Tampoco se proponen estos regímenes proporcionar seguridad a los contribuyentes, salvo en un sentido negativo: la seguridad que se consigue renunciando a hacer uso de las operaciones sospechosas; no eliminando el riesgo derivado de su empleo.

Una cuestión importante, que requiere un estudio detenido, es la relativa a los obstáculos jurídicos que se pueden oponer a la implantación de estos regímenes. En la mayoría de los países se suscitó el problema del secreto profesional de los abogados, extensible a otras profesiones, que se ha resuelto de diversas maneras; en algunos casos simplemente eludiendo este derecho.

También requiere una investigación más profunda el examen de los resultados obtenidos por el régimen de declaración preventiva de operaciones en aquellos países en los que lleva algunos años implantado. En el Reino Unido se ha llevado a cabo en 2012 un estudio acerca del cumplimiento de los fines perseguidos por el sistema DOTAS⁵⁴, que divide en finalidad de información y finalidad de disuasión. La información proporcionada por DOTAS puede servir para combatir la elusión sea mediante la impugnación de la operación por el HMRC, sea a través de medidas legislativas, sea finalmente con medidas administrativas de gestión de riesgos⁵⁵. El informe señala que la primera de dichas vías no era prioritaria cuando el régimen fue introducido y recoge la opinión del HMRC en el sentido de que se ha reducido la cantidad y calidad de los planes de elusión que se comercializan y que estos se combaten más por medios operativos que mediante cambios legislativos.

En lo que respecta a la segunda vía, el citado estudio afirma que la información obtenida por medio de DOTAS puede poner de manifiesto defectos en la legislación que solamente pueden ser corregidos mediante modificaciones legislativas, pero advierte de algunos efectos negativos de esta manera de actuar; en primer lugar el de aumentar la complejidad y extensión de la legislación y producir reformas fragmentarias en lugar de bien diseñadas. Los redactores del estudio opinan que el sistema fiscal del Reino Unido ya padece esta clase de legislación y apuntan el efecto positivo que tendría en este aspecto la introducción de una norma general antielusión (GAAR) —que, como es sabido, fue finalmente introducida en el Reino Unido en 2013. Uno de los problemas de la reacción legislativa frente a la elusión fiscal que señala el estudio es que no afectaría a los esquemas declarados, lo que haría necesario dictar normas retroactivas, con los reparos constitucionales que ello suscita. El estudio sugiere, entre otras cosas, sortear estas dificultades mediante un anuncio de la legislación futura cuando el esquema elusivo se conozca.

⁵⁴ Oxford University Centre for Business Taxation, The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime, 3 de diciembre de 2012.

⁵⁵ El citado informe del Oxford University Centre for Business Taxation recoge los siguientes datos: desde el inicio del régimen hasta el 31 de marzo de 2012 se presentaron en total 3.202 declaraciones, 2.289 relativas a impuestos directos y 913 relativas al IVA, que dieron lugar a 60 medidas en *Finance Acts*. Entre el 1 de junio de 2005 y el 31 de mayo de 2011 se adoptaron cambios normativos en relación con 569 esquemas.

Cabe observar que los problemas apuntados por el estudio no son específicos del régimen de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas, sino que afectan a la lucha contra la elusión fiscal mediante cambios normativos, es decir, por medio de normas especiales antielusión, en lugar de utilizar hasta donde sea posible una norma general.

Observa finalmente el estudio citado que las técnicas de gestión de riesgos permiten a las AATT asignar recursos de acuerdo con el riesgo y señala que estas técnicas están cada vez más extendidas y son aprobadas por la OCDE. Apunta también que los contribuyentes de bajo riesgo se benefician de ellas al soportar una menor injerencia en sus asuntos, fomentándose así su manera de comportarse.

Por lo que respecta al objetivo disuasorio, el estudio admite el efecto que DOTAS puede tener en este aspecto sobre los contribuyentes y, sobre todo, sobre los promotores de esquemas elusivos. En cuanto a los segundos, en la medida en que acorte la vida de los planes y por tanto su rentabilidad, si bien indica que el efecto puede ser en algunos casos la elevación del precio de los esquemas. Añade que datos anecdóticos sugieren que algunos promotores consideran el régimen DOTAS como un desafío y reaccionan frente a cada nueva norma tratando de eludirla, al igual que hacen con las normas tributarias sustantivas. Tal parece ser, afirma, el comportamiento de una minoría, no el de las firmas más grandes y asentadas de abogados y de contabilidad, si bien admite que los números son difíciles de fijar sin más datos.

Por último, el referido estudio observa que los regímenes que proporcionan a las AATT una información tempestiva sobre esquemas potencialmente abusivos poseen una indudable utilidad y tienen un puesto en la panoplia moderna en la lucha para reducir la elusión fiscal. Sin embargo, suscitan diversas cuestiones y para evaluar un régimen particular es necesario examinarlo en detalle para ver cómo aborda determinadas cuestiones que los redactores del estudio consideran críticas.

La primera es si el régimen está «calibrado» correctamente; es decir, si el ámbito de las operaciones que se propone captar es adecuado o, por el contrario, incluye un número excesivo de operaciones legítimas. Observa el estudio que este exceso podría entrar en conflicto con «el derecho a confiar en la legislación fiscal», que en términos más familiares llamaríamos principio de legalidad o de seguridad jurídica. El mencionado exceso también tendría consecuencias prácticas negativas, como un incremento de costes para los contribuyentes y una avalancha sobre la AT de declaraciones de operaciones legítimas. El estudio apunta los problemas del DOTAS británico en este aspecto y afirma que el HMRC es consciente de la necesidad de adaptar las «marcas» de las operaciones sujetas a declaración. Señala también que establecerlas en reglamentos permite modificarlas más fácilmente que si se fijasen en normas de rango legal; pero advierte del peligro de que se produzca un juego del gato y el ratón en torno a dichas marcas, lo cual simplemente desplaza la lucha contra la elusión desde el Derecho sustantivo al régimen DOTAS.

La segunda cuestión crítica que apunta al citado estudio es si puede eludirse fácilmente el régimen. A este respecto menciona diversas medidas adoptadas a lo largo del tiempo para evitarlo, dirigidas a aumentar las potestades de información del HMRC o a controlar la utilización del número de referencia por los usuarios de los esquemas, entre otras. Observa el estudio que el número de declaraciones ha disminuido constantemente desde la introducción del régimen, lo cual

puede deberse, afirma, a una reducción de los esquemas elusivos pero también a una corrección tras un periodo inicial de excesiva declaración por cautela o a la elusión del régimen. La frecuencia con que este ha sido modificado para hacerlo más resistente a la elusión sugiere según el informe que esta es parte de la explicación.

4. ANEXO: EL DOCUMENTO PROVISIONAL DE LA OCDE SOBRE LA ACCIÓN 12 DEL PROGRAMA BEPS

Con arreglo al método habitualmente seguido por la OCDE en sus trabajos, el 31 de marzo de 2015 publicó este organismo un documento provisional destinado a servir de base para un debate público (*public discussion draft*) sobre la Acción 12 del programa BEPS, mencionada en la introducción (apartado 1) de este trabajo, que está previsto que se celebre el día 11 de mayo de este año, y a suscitar comentarios⁵⁶ con vistas a este debate (en lo sucesivo «el documento» o «el informe»). El título del documento, «normas sobre declaración obligatoria» (*mandatory disclosure rules*) –se sobreentiende, de operaciones potencialmente elusivas–, sintetiza el objeto de dicha Acción. El documento utiliza esta expresión, o simplemente «declaración obligatoria» (*mandatory disclosure*), como denominación de esta materia, uso que seguramente tenderá a generalizarse y que nosotros también seguiremos en esta nota.

El documento recuerda que la Acción 12 del BEPS prevé tres productos fundamentales: elaborar recomendaciones sobre el diseño «modular» de normas sobre declaración obligatoria; prestar especial atención a los esquemas fiscales (elusivos) internacionales, considerando la posibilidad de adoptar una definición amplia de «beneficio fiscal» a fin de captar las operaciones relevantes; y diseñar y poner en práctica modelos intensificados de participación de las AATT en la información sobre esquemas fiscales internacionales. El documento trata solamente de las dos primeras cuestiones; en cuanto a la tercera remite a otros puntos del programa BEPS que tratan del intercambio de información. Comienza con un examen de determinados aspectos generales de la declaración obligatoria, a lo que dedica el capítulo II.

El primero de estos aspectos es las finalidades de esta figura, que serían la obtención de información temprana sobre los esquemas elusivos a fin de permitir la evaluación de riesgos; identificar tempestivamente esquemas de elusión y a sus usuarios y promotores; y servir de disuasión para reducir la promoción y el uso de esquemas de elusión. El segundo aspecto es los elementos básicos de la declaración obligatoria, a saber, los sujetos, el contenido y el tiempo de la declaración, otros deberes a cargo de los promotores y usuarios, las consecuencias de la infracción de la obligación, en particular penales, y de su cumplimiento, y finalmente la utilización de la información obtenida.

A continuación el informe enuncia los principios que deben guiar la regulación: claridad, equilibrio entre costes de cumplimiento para el contribuyente y beneficio para la Administración,

⁵⁶ Con fecha del 4 de mayo se han publicado los comentarios formulados.

eficacia en la consecución de los objetivos y en la utilización de la información. Seguidamente compara la declaración obligatoria con otras figuras a través de las cuales los contribuyentes comunican información a la AT, remitiendo al informe de 2011 titulado *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, al que hicimos referencia en el cuerpo del trabajo.

El documento resume el resultado de la comparación diciendo que «[l]a característica esencial que distingue la declaración obligatoria de estos otros deberes de información es que los regímenes de declaración obligatoria están diseñados especialmente para detectar esquemas de planificación fiscal que explotan vulnerabilidades en el sistema fiscal, al tiempo que permiten a las administraciones elegir flexiblemente requisitos, marcas y filtros a fin de centrarse en operaciones de particular interés y en zonas percibidas como de riesgo».

Respecto a la relación entre la declaración obligatoria y las cláusulas generales antielusión, el documento sostiene que existe entre ellas un cierto solapamiento inevitable y deseable y afirma que son recíprocamente complementarias. Señala, sin embargo, que la finalidad del régimen de declaración obligatoria es proporcionar a la AT información sobre un ámbito de política fiscal y riesgos recaudatorios más amplio que el de los planteados por las operaciones que podrían calificarse como elusivas por aplicación de una cláusula general. En consecuencia, la definición de «esquema sujeto a declaración» será generalmente más amplia que la definición de esquema elusivo establecida por una de estas cláusulas y debería comprender además operaciones consideradas agresivas o de alto riesgo desde la perspectiva de la planificación fiscal.

La última parte del capítulo II se dedica a examinar la eficacia que ha tenido la declaración obligatoria en aquellos países que la han establecido, que, según el informe, son los Estados Unidos, Canadá, Sudáfrica, Reino Unido, Portugal, Irlanda, Israel y Corea. Afirma, sin embargo, que no todos ellos poseen datos sobre esta cuestión por lo que sus conclusiones se fundan sobre todo en estadísticas proporcionadas por el Reino Unido, lo cual no impide a los autores de documento afirmar que «aunque los datos disponibles no sean amplios y detallados, la información proveniente de [los países] en los que existe un régimen de declaración obligatoria arroja una imagen razonablemente consistente que sugiere que la declaración obligatoria tiene éxito en lograr sus objetivos».

La parte central del documento, formada por el capítulo III, está dedicada a estudiar las opciones que se presentan con vistas a establecer un régimen de declaración obligatoria. El método que sigue es presentar las alternativas existentes respecto de cada uno de los elementos de la regulación (sujetos, objeto, contenido, etc.) y formular unas recomendaciones al respecto. En esto consiste el carácter «modular» del planteamiento, que, afirma el documento, dota a este de flexibilidad. El capítulo comienza distinguiendo dos categorías o planteamientos básicos dentro de los regímenes existentes: el «planteamiento basado en las operaciones» (*transaction-based approach*) y el «planteamiento basado en el promotor» (*promoter-based approach*). El primero, que correspondería al modelo de los Estados Unidos, se caracterizaría por identificar primero operaciones que la AT considera que originan riesgos recaudatorios o de política fiscal y exigir después su declaración a los contribuyentes que obtienen un beneficio de dichas operaciones o ayudan a su realización. El

segundo correspondería al modelo del Reino Unido e Irlanda, que, afirma el documento, se centra más en el papel desempeñado por los promotores de esquemas de planificación si bien toma en consideración qué tipos de esquemas están obligados a declarar promotores y contribuyentes. Es evidente, sin embargo, que todo régimen de declaración obligatoria tiene que determinar qué se ha de declarar y quién está obligado a hacerlo, por lo que la diferencia entre los dos modelos se reduce en gran medida, como reconoce el propio documento, que admite que la distinción entre ellos «puede que en realidad no sea tan importante» (pfo. 59).

Si bien como hemos indicado el informe propone distintas alternativas respecto a cada uno de los elementos del régimen y por consiguiente el modelo que presenta es abierto en muchos aspectos, las opciones que ofrece se inspiran fundamentalmente en los regímenes norteamericano y británico. No vamos a intentar resumir aquí cuáles son las recomendaciones que formula el documento, pero sí destacaremos algunas cuestiones que este suscita.

Respecto a las operaciones sujetas a declaración el documento se plantea, en primer lugar, si además de reunir las características (*hallmarks* o marcas) que determine la ley, deben reunir determinados requisitos previos (*threshold requirements*), el más importante de los cuales es que la operación tenga como finalidad o beneficio principal (o uno de los principales) la obtención de una ventaja fiscal (*main benefit/purpose test*). El documento distingue entre el planteamiento que establece este requisito previo (*multi-step or threshold approach*), que es el de los regímenes del Reino Unido, Irlanda, Canadá y Portugal, del que no lo establece (*single-step approach*), propio de los Estados Unidos. Este segundo enfoque, observa el informe, tiene el inconveniente de que puede dar lugar a un excesivo número de declaraciones, si bien este se puede limitar por medio de umbrales monetarios. La ventaja del primer enfoque consistiría en identificar el elemento de planificación por separado en cada esquema con referencia a un estándar común, lo cual evitaría tener que identificarlo con relación a categorías particulares de operaciones (como las de *leasing*). Señala, no obstante, que el requisito de la obtención de un beneficio fiscal no funciona bien en el contexto de esquemas internacionales. El documento se plantea también la conveniencia de la adopción de un límite cuantitativo mínimo para la declaración (*de-minimis filter*) y llega a la conclusión de que no es adecuado establecerlo juntamente con el requisito del beneficio fiscal pero sí en conexión con marcas específicas, como sucede en los Estados Unidos.

En cuanto a las marcas mismas, el documento parte de la distinción entre genéricas y específicas. Entre las primeras señala como típicas la confidencialidad y la existencia de una retribución extraordinaria o contingente, a las que añade las de la protección contractual y el carácter de producto fiscal estándar. A su vez, respecto de las dos primeras el documento pone de relieve que mientras que en la normativa del Reino Unido e Irlanda tales marcas tienen carácter hipotético, es decir, que basta con que sea razonable pensar que el promotor de un esquema desearía mantener la confidencialidad sobre el mismo o podría obtener una retribución extraordinaria, según las normas de los Estados Unidos, Canadá y Portugal la concurrencia de dichas marcas debe determinarse en vista de los contratos efectivamente celebrados, lo cual ofrece mayor seguridad. El documento recomienda la adopción de una mezcla de marcas genéricas y específicas y en cuanto a las primeras las dos consabidas, sin perjuicio de que se añadan otras como la del carácter de producto estándar.

En cuanto a las consecuencias del cumplimiento de la obligación de declarar, el informe insiste, por una parte, en que el hecho de que una operación esté sujeta a declaración no supone necesariamente que constituya elusión fiscal y, por otra, en que el hecho de la declaración no supone la aceptación por la AT de la validez de la operación o de su tratamiento fiscal. Lo afirma en el capítulo II (pfo. 13) y lo reitera en el capítulo III (pfo. 174). Rechaza a este respecto que pueda deducirse la aceptación del silencio administrativo y recalca que para evitar que surjan expectativas legítimas es importante que la AT tenga claro que la declaración no tiene nada que ver con la eficacia de la operación y que no existe una relación automática con la obtención de una decisión previa (*ruling*) sobre su validez o sobre la aplicación de normas antielusión. La declaración no tiene efecto alguno sobre la posición fiscal de las personas que utilicen la operación.

Apunta también el documento el problema de si la declaración podría suponer una autoincriminación por parte del contribuyente, cuestión a la que, además de una mención en el capítulo III (pfo. 179), dedica el Anexo II. El documento minimiza la importancia de este problema por las siguientes consideraciones: en primer lugar, que la información que se exige en el régimen de declaración obligatoria generalmente no es más amplia que la que la AT podría requerir en una inspección fiscal; en segundo lugar que, a diferencia del fraude fiscal, la elusión a la que se refiere dicha información normalmente no da origen a responsabilidad penal.

Sin embargo, admite el documento que puede surgir un problema de autoincriminación si se exige a los contribuyentes revelar información sobre operaciones potencialmente ilegales cuando penda frente a ellos un proceso penal o sancionador administrativo, si bien afirma que la información se requiere antes de la puesta en práctica del esquema elusivo. Añade que los contribuyentes no pueden alegar el derecho a la no autoincriminación si la información se requiere solamente para fines fiscales porque en este momento no está previsto el inicio de actuaciones penales.

Sugiere el informe que los países que castiguen penalmente la realización de ciertas operaciones elusivas podrían excluirlas del ámbito de la obligación de declarar. Ahora bien, observamos nosotros, esta solución no es factible cuando lo que se sanciona no son determinadas operaciones sino la elusión en general. Por otra parte, el documento sostiene que el problema no se plantea cuando el obligado a declarar no es el contribuyente sino el promotor. Finalmente, señala que los países preocupados por la cuestión podrían aceptar el derecho a no autoincriminarse como excusa frente a la obligación de declarar, si bien afirma que la carga de la prueba debe recaer sobre el contribuyente, aunque no aclara cuál sería el objeto de esta prueba.

El capítulo IV y último del documento está dedicado a los esquemas fiscales (elusivos) internacionales y comienza por observar que en los países que tienen establecido un régimen de declaración obligatoria se presentan relativamente menos declaraciones relativas a esquemas internacionales, fenómeno que atribuye a la manera en que están contruidos estos esquemas y a los requisitos exigidos para que un esquema esté sujeto a declaración. Los esquemas internacionales, afirma el documento, originan típicamente múltiples beneficios para sus distintos partícipes en diversos países y los beneficios que surgen en el propio país pueden parecer insig-

nificantes si se los contempla aisladamente de la operación en su conjunto. Por ello, el requisito previo que establecen algunos regímenes para que una operación esté sujeta a declaración, consistente en que tenga por finalidad principal la obtención de un beneficio fiscal o que constituya elusión (*main benefit test* o *avoidance test*), puede ser difícil de aplicar a dichos esquemas. En consecuencia, recomienda que no se establezca dicho requisito (pfs. 244 y 245). En algunos casos el beneficio fiscal para la parte extranjera puede revertir en un beneficio comercial para el contribuyente nacional en forma de menor coste del capital o un mayor rendimiento, reduciendo la importancia del beneficio fiscal nacional.

Por otra parte, los regímenes de declaración obligatoria centrados exclusivamente en el resultado para los contribuyentes nacionales sin entender la operación en su conjunto pueden no captar muchos tipos de planificación fiscal internacional. Estos esquemas, dice el documento, se integran a menudo en una operación comercial más amplia, como una adquisición, refinanciación o reestructuración, y son diseñados a medida de las necesidades del contribuyente o de la operación y no ampliamente promocionados como los que se comercializan en el ámbito nacional. Ello hace difícil captar los esquemas internacionales por medio de marcas genéricas centradas fundamentalmente en esquemas de ámbito nacional, por lo que el documento sugiere que el método más eficaz para captar esquemas internacionales que plantean riesgos de política fiscal o recaudatorios en el ámbito nacional es el establecimiento de marcas específicas. El problema que plantea esta clase de marcas es formular una definición lo suficientemente amplia para captar una variedad de técnicas de planificación fiscal y lo bastante restringida para evitar un exceso de declaraciones. El documento indica que una posible solución de esta cuestión es centrarse en los resultados que preocupan desde la perspectiva de la política fiscal en lugar de las técnicas empleadas para alcanzarlos, y apunta que este enfoque es parecido al seguido en los Estados Unidos al extender la obligación de declarar a las operaciones «sustancialmente similares».

De acuerdo con el planteamiento anterior, el documento (pfo. 238) sugiere las siguientes marcas:

- Un conflicto en el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad que da lugar a una deducción/no inclusión o a una doble deducción.
- La transmisión de un activo que origina un conflicto sobre su titularidad de manera que contribuyentes de distintos países:
 - aleguen el derecho a una depreciación o amortización respecto al mismo activo; o
 - aleguen el derecho a la eliminación de la doble imposición respecto a la misma renta derivada del activo.
- Una deducción o desgravación derivada de una transferencia de valor real o ficticia a efectos tributarios que en el otro país se considera que no da lugar a consecuencias fiscales.

Observamos, por nuestra parte, que estas marcas apuntan a operaciones constitutivas más que de elusión fiscal propiamente dicha de arbitraje fiscal. Por ello coinciden en buena medida con las previstas en el proyecto alemán de 2008 finalmente abandonado que mencionamos en el cuerpo de este trabajo.

El documento se plantea después la cuestión de la definición de las operaciones internacionales que deben ser objeto de declaración en el país que establece el régimen y afirma que dicha definición debe ser amplia, posición que ya está contenida en el propio enunciado de la Acción 12 del BEPS. Por un lado la obligación de declarar debe imponerse a los contribuyentes nacionales aunque no sean parte directa del resultado internacional, y ello porque de lo contrario la obligación podría eludirse utilizando intermediarios o estructuras *back-to-back*. Por otro lado, no debe exigirse la declaración de una operación que no tenga una conexión sustantiva con el país que impone ese deber o que no origine ningún riesgo recaudatorio. En consecuencia, para estar sujeta a declaración la operación debe incluir un negocio con un contribuyente nacional que tenga consecuencias económicas relevantes para este o consecuencias fiscales relevantes para una de las partes de dicho negocio con efectos significativos sobre su situación fiscal.

La definición de negocio debe ser lo suficientemente amplia para captar negocios ficticios o presuntos reconocidos fiscalmente en el otro país pero carentes de consecuencias económicas o fiscales en el país que exige la declaración. El carácter relevante del negocio debe establecerse en términos cuantitativos. Por último, la definición de operación internacional debe ser lo bastante amplia y consistente para captar todos los pasos y negocios que forman parte del mismo esquema, plan o convenio que originó el resultado internacional y a todas las personas que sean parte de cualquiera de tales negocios o estén afectadas por ellos.

Para no imponer una carga indebida sobre los contribuyentes, afirma el documento que la obligación de declarar solo debe exigirse cuando el sujeto es parte de la operación o cuando el resultado económico surge en el mismo grupo. Se entiende que una persona es parte de una operación cuando está implicada en su diseño o tiene la suficiente información sobre él para entender su funcionamiento y efectos.

La información que debe proporcionarse es la necesaria para entender el funcionamiento del esquema, incluidas las principales normas extranjeras relevantes. El documento añade que en los casos en que la información relevante sobre el esquema se halle en el extranjero y no sea accesible para la persona obligada a declarar basta con que esta comunique la que posee. Si esta fuese insuficiente para proporcionar una comprensión clara de la operación, el declarante debe identificar a las personas que considera que tienen la información que falta y manifestar que la ha solicitado a dichas personas. La AT podría basarse en esta manifestación para requerir información a la otra Administración de acuerdo con los convenios sobre intercambio de información vigentes entre ambos países.

El capítulo concluye con tres ejemplos que ilustran la aplicación de las propuestas del documento en los siguientes supuestos: 1) Uno de los países que intervienen admite la deducción de un

interés ficticio de un préstamo sin interés entre dos sociedades de un grupo; 2) Una sociedad de un grupo residente en el Estado A proporciona financiación a otra entidad del grupo en el Estado B por medio de un instrumento híbrido, cuyos rendimientos están exentos en A y son deducibles en B. La sociedad B concede, a su vez, préstamo a una tercera sociedad del mismo grupo en el Estado C, cuyos intereses son deducibles en C y gravados en B; y 3) Una sociedad del Estado A cede a su filial en el Estado B una lista de clientes. Esta cesión es un hecho no gravado en A; en B la utilización de la lista es un activo amortizable fiscalmente. La sociedad B presta servicios retribuidos a una sociedad no vinculada del Estado C.

El informe contiene cinco anexos, de los cuales nos hemos referido ya al II, sobre la autoincriminación. El I trata del concepto de «disponibilidad» del esquema en la normativa del Reino Unido; el III examina el régimen sancionador en el Reino Unido y los Estados Unidos; el IV se refiere a las potestades administrativas de obtención de información en el régimen británico DOTAS; el V contiene un amplio cuadro comparativo de los regímenes del Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica; y finalmente el VI enuncia las cuestiones que se someten a consulta pública⁵⁷.

⁵⁷ El informe final sobre la Acción 12 del programa BEPS fue publicado junto con los relativos a las demás Acciones el 5 de octubre de 2015, estando en prensa este artículo. El informe final reproduce sin apenas cambios los capítulos II y III del documento inicial, que renumera como capítulos 1 y 2. Cambios algo mayores se introducen en el antiguo capítulo IV del documento inicial (capítulo 3 del informe final), relativo a los esquemas elusivos internacionales, si bien no afectan a aspectos sustanciales. La novedad principal del informe final es la adición de un nuevo y breve (tres páginas) capítulo 4 sobre el intercambio de información, cuestión no tratada en el documento inicial. El nuevo capítulo se limita, en realidad, a hacer una referencia al *Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network* (JITSIC Network) creado en 2015 en el Foro de Administración Fiscal. El informe describe esta Red JITSIC como una plataforma voluntaria a través de la cual las AATT pueden intensificar su colaboración sobre la base de los instrumentos jurídicos existentes, y señala algunos aspectos de su organización y funcionamiento.

EL RESULTADO FINANCIERO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

EXTRACTO

En el presente artículo se aborda el régimen fiscal de la entidad de tenencia de valores extranjeros o ETVE. La relación entre dicho régimen y el método de exención del artículo 21 es bien evidente, por cuanto un elemento esencial de la tributación de una entidad que, como la ETVE, aspire a cumplir la función de *holding* es, justamente, la exención de las rentas derivadas de las inversiones financieras.

Ahora bien, otros aspectos, como la deducción de los intereses correspondientes al endeudamiento contraído para financiar las inversiones financieras o el impacto de los procesos de saneamiento en los que pudieran incurrir las entidades participadas, entre otros, también son relevantes. Como también lo es el régimen fiscal de los socios de la ETVE pues, en definitiva, ellos son el punto de llegada del flujo financiero que pivota sobre este tipo de entidad.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, resultado financiero y entidad de tenencia de valores extranjeros.

THE FINANCIAL RESULT FOR CORPORATE INCOME TAX PURPOSES. THE HOLDING COMPANY REGIME

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

The present paper tackles the special tax regime regarding holding companies, the so-called ETVE regime*. The relationship between such regime and the exemption method prescribed in Article 21 is obvious; insofar the essence of an ETVE committed to achieving the function of a holding company is, specifically, the exemption of the revenues arising from financial investments.

However, other aspects, such as the interest deduction related to acquisitions of financial investments or the impact it may have on subsidiaries, among others, are also relevant. Likewise, it is also important the tax regime for ETVE's shareholders, because, ultimately, they are the finish line of such financial flow on which this entity is based on.

Keywords: Corporate Income Tax, Law 27/2014, financial result and holding company regime.

* Translator's note: ETVE stands for «foreign securities holding company».

Sumario

1. Introducción
 - 1.1. Antecedentes legislativos
 - 1.2. El régimen fiscal de la entidad de tenencia de valores extranjeros en cuanto entidad *holding*
2. La entidad de tenencia de valores extranjeros
 - 2.1. Requisitos que debe cumplir la entidad de tenencia de valores extranjeros
 - 2.2. Entidades excluidas
 - 2.3. Procedimiento
 - 2.4. La entidad de tenencia de valores extranjeros formando parte de un grupo fiscal
3. La tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros
 - 3.1. Dividendos y plusvalías de cartera
 - 3.2. Gastos financieros
 - 3.3. Procesos de saneamiento
 - 3.4. Rentas imputadas en régimen de transparencia fiscal internacional
4. La tributación de los socios de las entidades de tenencia de valores extranjeros
 - 4.1. Participación en beneficios
 - 4.2. Rentas derivadas de la transmisión de la participación
 - 4.3. Perceptores residentes en paraísos fiscales
5. La entidad de tenencia de valores extranjeros frente al ordenamiento comunitario
 - 5.1. Relación con la Directiva 2011/96/UE, matriz-filial
 - 5.2. La entidad de tenencia de valores extranjeros a la luz del principio de no discriminación y de las libertades
6. La entidad de tenencia de valores extranjeros y los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
 - 6.1. El derecho de la entidad de tenencia de valores extranjeros al disfrute de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición
 - 6.2. El derecho de los socios de la entidad de tenencia de valores extranjeros a la exención establecida en un convenio bilateral para eliminar la doble imposición
7. El régimen transitorio

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.

«... que yo ordeno a los que han de recaudar los tributos de la villa que no cobren más del diezmo... el rebajar tributos era política que también intentaba seguir Alfonso para inclinar a sumisión los pueblos moros, tan vejados por sus reyes de taifas; el Cid se ajusta ahora religiosamente al diezmo...»

Ramón MENÉNDEZ PIDAL, *El Cid Campeador*, pág. 215.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

Aunque en el artículo 25 a).Segundo de la Ley 61/1978 se contenía una bonificación del 99% a favor de las sociedades cuyo objeto exclusivo fuera la tenencia de acciones de sociedades extranjeras, la cual fue derogada por la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, el régimen fiscal de la entidad de tenencia de valores extranjeros (ETVE) propiamente dicho apareció, por vez primera, en la Ley 43/1995¹.

Fue fruto de una enmienda de inclusión aprobada en la tramitación parlamentaria del proyecto de ley enviado a las Cortes por el Gobierno. En su virtud, los dividendos y plusvalías de cartera de participaciones, significativas y estables, sobre entidades no residentes en territorio español disfrutaban de exención. Fue una novedad muy relevante², habida cuenta de que, con carácter general, esos dividendos y plusvalías tributaban plenamente por el Impuesto sobre Sociedades, si bien los primeros, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, daban derecho a un crédito de impuesto calculado en función del impuesto pagado en el extranjero sobre el beneficio del que procedía el dividendo.

El régimen de exención de dividendos fue reservado para los beneficios procedentes de actividades económicas, el objeto social de la ETVE debía ser exclusivamente la tenencia de valores extranjeros, y la ETVE no podía formar parte de un grupo fiscal.

Seguramente, el legislador de 1995 temía que las bases imponibles negativas, cuya generación pronosticaba la exención a poco que existiera un cierto endeudamiento, acribillaran las rentas de las restantes entidades del grupo fiscal o de la propia ETVE, procedentes de otras fuentes.

Poco tiempo después, la Ley 10/1996 estableció que los dividendos distribuidos por la ETVE con cargo a las rentas exentas se entendían no obtenidos en territorio español, cuando eran per-

¹ LÓPEZ SANTACRUZ, J. A.: «Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros», en la obra colectiva *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. CISS, Valencia, 1996, pág. 977.

² NEBOT LOZANO, F.: *Las entidades de tenencia de valores extranjeros*, Cuadernos de formación del IEF 24-07.

cibidos por socios no residentes en territorio español lo que, en su día, constituyó una atractiva peculiaridad de la normativa española³.

Las dos leyes referidas configuraron un régimen especial, propio de lo podría denominarse la entidad *holding*, esto es, *la sociedad que posee o controla la mayoría de las acciones de un grupo de empresas*, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua.

El Real Decreto-Ley 3/2000 y la Ley 6/2000 extendieron el régimen de exención de dividendos y plusvalías de cartera de valores extranjeros a todas las entidades, al tiempo que admitía a las ETVE en el grupo fiscal, y las liberaba de la restricción concerniente al objeto social exclusivo. Además bastaba, frente al régimen general, que exigía un porcentaje de participación del 5 %, un valor de adquisición de la participación de 6 millones de euros. El legislador de 2000 fue, bien se ve, mucho más valiente, o menos cauto, que el de 1995.

No le ha ido a la zaga el legislador de la Ley 27/2014 el cual, además, ha extendido el requisito del valor de adquisición de la participación, si bien elevado a 20 millones de euros, a todos los contribuyentes, a modo de alternativo al consistente en el 5 % de porcentaje de participación, eliminando de esta manera toda especialidad de la ETVE respecto de la determinación de la base imponible. En fin, la Ley 27/2014 ha descartado limitar la exención a las rentas asociadas a la realización de actividades económicas.

El legislador de la Ley 27/2014, ya a partir del Real Decreto-Ley 12/2012, había limitado la deducción de intereses, los cuales, sin duda, eran la principal fuente de generación de bases imponibles negativas. Esas limitaciones han recalado en la Ley 27/2014, incorporándose otra de nuevo cuño, especialmente significativa para las entidades que, como la ETVE, pretenden realizar una función de *holding*.

Por lo demás, no se ha alterado el régimen fiscal de los dividendos y plusvalías de cartera percibidos por los socios no residentes de la ETVE, pudiendo afirmarse, en consecuencia, que el régimen de la ETVE es, hoy en día, una especialidad del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), antes que del propio Impuesto sobre Sociedades.

Es interesante contemplar la evolución del régimen de la entidad de tenencia de valores extranjeros.

En 1995, un legislador partidario del método de imputación en cuanto técnica para eliminar la doble imposición económica internacional da cabida, reticente y receloso, al método de exención para dividendos y plusvalías, con origen en beneficios inherentes a la realización de activi-

³ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las sociedades *holding* españolas», *Impuestos*, 1997/II. PALACIOS PÉREZ, J.: «Tratamiento fiscal de la *holding*», *Manual de Fiscalidad Internacional*, bajo la coordinación de Teodoro CORDÓN EZQUERRO. Tema 11.

dades económicas, constreñido a las entidades cuyo objeto social exclusivo fuera la tenencia de valores extranjeros, a las que aparta del grupo fiscal.

En 2000, un legislador plenamente partidario del método de exención abre la puerta a la coexistencia de rentas exentas y no exentas, sea en una misma entidad o en un mismo grupo fiscal, y no para mientes en la potencialidad del endeudamiento asociado a la adquisición de la participación para generar bases imponibles negativas, si bien conserva el requisito concerniente a la realización de actividades económicas por las entidades participadas.

En 2014, un legislador que continúa siendo partidario del método de exención mantiene aquella puerta abierta, pero también las restricciones del Real Decreto-Ley 12/2012, a la deducción de gastos financieros, incluso aumentándolas en relación con las operaciones conocidas como *leveraged-buy-out*, pero renuncia al requisito de actividad económica.

El método de exención de dividendos y plusvalías de cartera, tanto de fuente nacional como extranjera, se ha ido imponiendo en los distintos países a lo largo de las últimas décadas, tal vez porque, entre otras cualidades, no obstaculiza las operaciones de repatriación de beneficios, por cuanto no procura una tributación adicional, a diferencia del método de imputación, que determina una deuda tributaria cuando el tipo de gravamen efectivo de la entidad matriz es superior al de la filial, lo que se conoce como *lock-out effect*⁴.

Ciertamente, la repatriación de beneficios puede adoptar muy diversos ropajes jurídicos, pero el apropiado es el consistente en la distribución de dividendos. Los préstamos a largo plazo de la filial a la matriz, la toma de participación de la filial en la matriz, o cualquier otro negocio jurídico que implique una atribución patrimonial para la matriz procedente de la filial, pueden ser sucedáneos, nada recomendables, de la oportuna distribución de dividendos. El método de exención facilita que los beneficios se repatrien por el cauce apropiado.

De esta manera, la ETVE, nacida con la pretensión de ser un instrumento idóneo para organizar la tributación de las inversiones financieras internacionales⁵, continúa siéndolo.

1.2. EL RÉGIMEN FISCAL DE LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS EN CUANTO ENTIDAD HOLDING

El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros está regulado en el capítulo XIII del título VII, artículos 107 y 108, y en la disposición transitoria trigésima primera de la Ley 27/2014.

El artículo 107 establece los requisitos que ha de reunir una entidad para poder disfrutar del régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros o, en términos coloquiales, ser

⁴ *The International Tax Bipartisan Working Group Report*, United States Senate Committee on Finance, pág. 72.

⁵ GARCÍA NOVOA, C.: «El Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros», *Dereito*, vol. 19, n.º 2, 2010.

considerada como de tenencia de valores extranjeros, y el artículo 108 regula la tributación de los socios de la entidad respecto de los beneficios que les fueren distribuidos por la ETVE y de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en la ETVE.

Se observará que, como se ha apuntado anteriormente, ningún artículo se refiere a la formación de la base imponible. Esto se debe a que las reglas generales para determinar la base imponible cubren, sobradamente, las pretensiones de lo que puede esperarse de una regulación prototipo de las entidades *holding*

¿Qué puede esperarse de un régimen fiscal tipo *holding*?

La respuesta es sencilla, a saber, que no provoque una imposición adicional, a ningún nivel, respecto de la ya sufrida en sede de las entidades poseídas o controladas, cualquiera que sea el lugar de residencia de las mismas. Ninguna imposición adicional, tanto en la recepción de la renta derivada de las inversiones financieras o de la transmisión o cancelación de las mismas, como en su posterior distribución a los socios.

Pero también puede esperarse de ese régimen fiscal que no sea una palanca para frustrar la tributación de las rentas obtenidas por otras entidades del grupo mercantil al que pertenece la entidad *holding*.

En las líneas que siguen se comenta el régimen fiscal de la ETVE, con la mirada puesta en su función de entidad *holding*, pues así viene siendo considerada aquella por buena parte de la doctrina⁶. Por tanto, deberá tomarse en consideración no solo la tributación de la ETVE en cuanto contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, sino también la de sus socios.

2. LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

La ETVE no está regulada mercantilmente⁷, a diferencia, por ejemplo, de las sociedades y fondos de capital-riesgo, y de las instituciones de inversión colectiva. En rigor, la ETVE, en cuanto tal, no existe jurídicamente. Lo que existe son entidades jurídicas que pueden disfrutar del *régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros*, del capítulo XIII del título VII de la Ley 27/2014, por cumplir con los requisitos establecidos. Sin embargo, en el lenguaje corriente, se habla de la entidad de tenencia de valores extranjeros (ETVE).

Toda entidad, cualquiera que fuere su forma jurídica, a excepción de las entidades sujetas a los regímenes especiales de las *agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de*

⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las entidades *holding* (especial referencia al régimen jurídico de las ETVs y estudio de la deducibilidad del IVA soportado)», *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*. Miguel Ángel COLLADO YURRITA (dir.) y Saturnina MORENO GONZÁLEZ (coord.). Capítulo XIV.

⁷ ROMERO FLOR, L. M.: «La sociedad *holding* española: breves consideraciones a su régimen fiscal», *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, n.º 30, 2007.

uniones temporales de empresas o aquellas que *tengan la consideración de entidad patrimonial*, puede disfrutar del régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros, de acuerdo con lo previsto en el artículo 107.1 y, en tal sentido, tener la consideración de ETVE.

2.1. REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

El artículo 107 establece tres requisitos para que una entidad pueda acogerse al régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros a saber, *objeto social que comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español*, disponiendo a tal efecto de la *correspondiente organización de medios materiales y personales*, debiendo ser *nominativos* los títulos representativos del capital social.

2.1.1. Objeto social

Cuando el objeto social había de ser exclusivo, su adecuada configuración era muy relevante, y dejó de serlo cuando decayó tal exclusividad, la cual, como se ha indicado, tenía por objeto evitar que las ventajas fiscales inherentes a los dividendos y plusvalías de cartera percibidos por la ETVE perjudicasen la tributación de las rentas derivadas de otras actividades económicas.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 22 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, los estatutos deben mencionar obligatoriamente el objeto social de las sociedades de capital, *determinando las actividades que lo integran*. Bastará, entonces, incluir entre esas actividades la de gestión y administración de valores extranjeros, para que el requisito se entienda cumplido.

En bastantes ocasiones, la ETVE cumple una función de índole financiera en relación con las entidades del grupo mercantil al que pertenece, desempeñando así el papel propio de las entidades *holding*. Es útil, por tanto, contemplar el régimen fiscal de la ETVE bajo esta perspectiva.

2.1.2. Valores nominativos

De acuerdo con lo previsto en el artículo 113 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, las acciones representadas por medio de títulos podrán ser nominativas o al portador, figurando las primeras en un libro-registro que llevará la sociedad, en el que se inscribirán las sucesivas transferencias de las acciones, con expresión del nombre, apellidos, razón o denominación social, en su caso, nacionalidad y domicilio de los sucesivos titulares, de manera tal que la sociedad solo reputará accionista a quien se halle inscrito en dicho libro. El carácter nominativo de las acciones permite conocer, en cada momento, quién es el titular de las mismas.

Las acciones también pueden ser representadas por medio de anotaciones en cuenta, en cuyo caso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley de Sociedades

de Capital, se aplicará lo dispuesto en la normativa reguladora del mercado de valores, en cuya virtud, las entidades encargadas de llevar los registros de los valores representados por medio de anotaciones en cuenta estarán obligadas a comunicar a la sociedad emisora los datos necesarios para la identificación de sus accionistas, de manera tal que, también en el caso de valores representados mediante anotaciones en cuenta, se conoce, en cada momento, la identidad del socio.

Las acciones representadas mediante anotaciones en cuenta revisten las características propias de las acciones nominativas, en lo concerniente a la identificación de su titular, pero es dudoso que puedan ser consideradas como tales, a efectos del cumplimiento del presente requisito. No obstante, los pronunciamientos de la doctrina administrativa son permisivos.

En efecto, la Consulta V0178/2004, de 7 de octubre (NFC020324), de la Dirección General de Tributos, después de señalar que *con carácter general, los títulos valores son aquellos documentos transmisibles necesarios para ejercitar el derecho en él mencionado, siendo nominativos aquellos que designan como titular a una persona determinada y que no pueden ser transmitidos sin que se notifique la transmisión a la parte afectada por el derecho contenido en el mismo*, se enfrenta al caso de las participaciones de las sociedades de responsabilidad limitada, las cuales ni son valores ni pueden estar representadas por medio de títulos o anotaciones en cuenta, mas como quiera que la sociedad deberá llevar un libro-registro de socios, *aun cuando las participaciones sociales de las sociedades de responsabilidad limitada no tienen la consideración de títulos valores nominativos, sin embargo, cumplen las condiciones exigidas a los mismos respecto la condición de nominativas, por cuanto que la titularidad de las participaciones en esas sociedades puede probarse mediante el documento público que acredite su adquisición o mediante certificado expedido por los administradores que indique que aparece como titular de ellas en el libro registro de socios, lo que legitima el ejercicio de los derechos de socio en estas sociedades*.

El carácter nominativo se exige para que, en todo momento, estén identificados los socios de la ETVE, y la doctrina administrativa, atendiendo a esa finalidad, realiza una interpretación flexible de tal carácter, para adaptarlo a los contenidos de la regulación mercantil.

2.1.3. La organización empresarial

La organización de medios humanos y materiales ha de guardar una relación de correspondencia con la función de gestión y administración de los valores extranjeros. Por tanto, una gestión y administración llevada a cabo desde una entidad del grupo mercantil, distinta de la ETVE, sería inapropiada. La ETVE ha de tener una cierta consistencia. No ha de ser una mera escritura detrás de la cual no hay un sustrato organizativo. Ciertamente, las decisiones clave serán tomadas por la dirección general del grupo, pero su ejecución ha de estar encomendada a la ETVE, y para ello es necesario una organización, aunque fuere mínima.

La Consulta V0411/2012, de 23 de febrero (NFC043768), de la Dirección General de Tributos, indicó, en relación con el artículo 116.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre So-

ciudades (TRLIS), de todo punto idéntico al artículo 107.1 de la Ley 27/2014, que la norma exige *unos medios organizativos suficientes no para controlar la gestión de la entidad participada sino ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación. Por ello, no se entendería cumplido el requisito de organización de medios materiales si la totalidad de la gestión y dirección de las participaciones en las entidades extranjeras se contratase con una empresa externa de servicios, cediéndose así a una organización ajena las actividades que deberían corresponder a la entidad de tenencia o bien cuando, parcialmente, se contratan medios personales y materiales ajenos atribuyéndoles las facultades de gestión y dirección de las participaciones.* Mientras la Dirección General de Tributos no rectifique, llegado el caso, esta doctrina, ha de entenderse válida en relación con el artículo 107.1.

Elemento central de la misma es que no se requiere una organización de control, la cual sería muy densa, sino de gestión de la participación. Por ejemplo, cobrar el dividendo, asistir a las juntas generales, contabilizar los hechos relativos a las mismas, atender los requerimientos de las autoridades administrativas y financieras, elevar informes a la dirección del grupo, entre otros aspectos.

Todas estas funciones deberán ejecutarse mediante la organización de la propia ETVE, sin que sea procedente la contratación de estas funciones con una empresa de servicios. Ciertamente, el requisito de organización de medios humanos y materiales no es sustancialmente relevante, pero no cabe duda de que contribuye a alejar a la ETVE del proceloso ámbito de las estructuras societarias vacías, aun cuando solo sea de fachada.

2.2. ENTIDADES EXCLUIDAS

Están excluidas del régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros las siguientes entidades:

- Las acogidas al régimen fiscal de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas.
- Las acogidas al régimen fiscal de las uniones temporales de empresas.
- Las que tengan la consideración de entidad patrimonial.

La exclusión de las agrupaciones de interés económico y de las uniones temporales de empresas responde a que están sujetas a un régimen fiscal de transparencia, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II del título VII. En este punto, la Ley 27/2014 ha seguido la pauta del TRLIS (art. 116.1).

También la exclusión de la entidad patrimonial tiene su antecedente en el artículo 116.1 del TRLIS, a cuyo tenor no podían acogerse al régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros las entidades que tuvieran *como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario e*

inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, a cuyo efecto se tomaba en consideración la composición del activo. Lo propio hace el artículo 5.2 de la Ley 27/2014.

Sin embargo, existe una diferencia fundamental entre el TRLIS y la Ley 27/2014, pues aquel solo excluía a lo que hoy se denomina entidad patrimonial cuando, además, la propiedad sobre la misma estuviere muy concentrada, en tanto que esta última no hace referencia a tal circunstancia, lo cual es lógico, por cuanto la función de la ETVE como *holding* implica, normalmente, tal concentración.

El artículo 5.2 define la entidad patrimonial como *aquella en la que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica*, pero excluye de la consideración de valores a 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.*

Este precepto cierra el paso a la consideración de ETVE, o por mejor decir, al disfrute del régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros, a todas aquellas entidades que, básicamente, poseen participaciones que no otorguen un porcentaje de participación del 5 %, aun cuando su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros. Podrán disfrutar de la exención de dividendos y plusvalías de cartera en los términos del artículo 21, pero no tendrán la consideración de ETVE, lo que, como se verá más adelante, impedirá a sus socios disfrutar de ciertas ventajas fiscales en el IRNR.

El rechazo de la entidad patrimonial probablemente se deba a que, según el artículo 5.2, la misma *no realiza una actividad económica*, lo que no conviene a la pulcritud de las ventajas del régimen fiscal de la ETVE.

Aun cuando no están explícitamente excluidas, tampoco parece que puedan acogerse al régimen fiscal de las ETVE aquellas entidades que, como las sociedades y fondos de capital-riesgo, o las instituciones de inversión colectiva, tienen delimitado el marco de sus actividades económicas por una regulación jurídico-mercantil específica.

2.3. PROCEDIMIENTO

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.2 y en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, para disfrutar del régimen fiscal del capítulo XIII del título VII basta comunicar a la Administración tributaria que se ha optado por el mismo, sin que deba producirse un acto declarativo por parte de aquella. Será aplicable, indefinidamente, mientras no se renuncie, en el propio periodo impositivo en el que se produce la comunicación y sucesivos.

A falta de comunicación, no cabrá el disfrute del régimen fiscal de las ETVE, aun cuando se hubieren cumplido los restantes requisitos.

La Inspección tributaria comprobará el cumplimiento de los requisitos establecidos, generalmente en el seno del procedimiento de comprobación.

2.4. LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS FORMANDO PARTE DE UN GRUPO FISCAL

Los ingresos de las actividades propias del objeto social de la ETVE podrán estar exentos en su totalidad, en tanto que los gastos asociados a esos ingresos serán, con carácter general, fiscalmente deducibles. Consecuentemente, la ETVE determinará, habitualmente, un resultado fiscal negativo. El aprovechamiento de ese resultado fiscal negativo puede consumarse mediante la realización de otras actividades por parte de la ETVE o a través de su pertenencia a un grupo fiscal, situación esta última que parece la más común⁸.

Comparte este aliciente fiscal la ETVE con cualquier otra entidad dedicada a la tenencia de participaciones significativas pero, adicionalmente, los socios no residentes de la ETVE disfrutarán de ciertas ventajas en el IRNR.

Con la Ley 27/2014, el perímetro del grupo fiscal se ha flexibilizado notablemente, pues aun cuando continúa estando formado por entidades residentes en territorio español o establecimientos permanentes en él ubicados, la entidad dominante puede ser no residente en territorio español, con tal de que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 57.2, se halle sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

Si se contempla el régimen fiscal de la ETVE desde la perspectiva de lo que es el estándar de una entidad *holding*, interesa hacer hincapié en los siguientes aspectos:

- Tributación de los dividendos.
- Tributación de las rentas positivas y negativas derivadas de la transmisión de la participación
- Tributación de los gastos financieros inherentes al endeudamiento contraído para adquirir los valores.
- Tributación del impacto financiero derivado de los procesos de saneamiento de las entidades participadas.
- Tributación en régimen de transparencia fiscal internacional.

⁸ LÓPEZ RIBAS, S.: «Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros y de sus socios», *CT*, n.º 98, 2001.

3.1. DIVIDENDOS Y PLUSVALÍAS DE CARTERA

La ETVE forma su base imponible de acuerdo con las reglas generales, sin especialidad alguna, salvo lo que más adelante se comentará en relación con el régimen transitorio.

Así, los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de los activos financieros cuya tenencia es propia de su objeto social, disfrutan de la exención del artículo 21, naturalmente, bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en el mismo.

Ha desaparecido, pues, del régimen fiscal de la ETVE, aquella singularidad consistente en disfrutar de la exención mediando un valor de adquisición superior a 6 millones de euros, a modo de subrogado del requisito general del 5 % de participación en el capital o en los fondos propios, contenida en el artículo 117 del TRLIS.

Esta desaparición está plenamente justificada, puesto que el requisito de valor de adquisición ha pasado a formar parte del régimen general, si bien con el importe de 20 millones de euros.

Bajo el cumplimiento de los requisitos del artículo 21, la ETVE disfrutará de exención de los dividendos y plusvalías de cartera derivados de las participaciones inherentes a su objeto social⁹, así como de las restantes participaciones que también los cumplan.

3.2. GASTOS FINANCIEROS

De todos los gastos que puede tener una ETVE, descuellan los intereses asociados al endeudamiento contraído para la realización de las inversiones financieras propias de su objeto social. En algunos países, al corresponderse con ingresos exentos, los intereses se consideran no deducibles, o bien la renta exenta es el importe de los dividendos y plusvalías de cartera minorado en los intereses imputables.

La Ley 27/2014 considera a esos intereses fiscalmente deducibles, pero con tres limitaciones las cuales, aun cuando afectan a todos los contribuyentes, tienen una especial relevancia práctica en las ETVE en cuanto entidades que, por su carácter *holding*, están llamadas a realizar y mantener inversiones financieras materializadas en instrumentos de patrimonio. Estas limitaciones son:

- La general de carácter objetivo, del artículo 16.
- La concerniente a la adquisición de instrumentos de patrimonio a entidades del mismo grupo mercantil, del artículo 15 h).
- La concerniente a la adquisición de instrumentos de patrimonio a terceros, de los artículos 16.5, 67 b) y 83.

⁹ El autor ha comentado la materia en colaboraciones publicadas en los números 384, 387 y 391 de esta *RCyT*. CEF.

3.2.1. Gastos financieros generales

Esta limitación fue establecida por el Real Decreto-Ley 12/2012. El artículo 16 la ha reproducido en su integridad. El supuesto de hecho consiste en el devengo de unos gastos financieros que exceden de los ingresos financieros en un importe que supera *el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio*.

El beneficio operativo es la suma algebraica de las siguientes partidas:

- El resultado de explotación, tal y como se define en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad.
- La amortización del inmovilizado (suma).
- Las subvenciones de inmovilizado material imputadas a resultados (resta).
- El deterioro del inmovilizado material (suma).
- El resultado, positivo (resta) o negativo (suma), de las transmisiones de inmovilizado.
- Los dividendos y participaciones en beneficios significativos (5 % de participación o 20 millones de euros de valor de adquisición). Este componente es el más relevante tratándose de entidades *holding* (suma).

La consulta número 2 del BOICAC 79, septiembre 2009 (NFC035411), considera que los productos de las inversiones financieras efectuadas por una entidad *holding* forman parte de su cifra de negocios. Pues bien, la Resolución de 18 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, interpreta que los derivados de la cesión a terceros de capitales propios no por ello pierden la consideración de ingresos financieros. En consecuencia minorarán los gastos financieros a efectos de determinar el importe de los *gastos financieros netos*, y no formarán parte del beneficio operativo.

Por el contrario, sí formarán parte del beneficio operativo los dividendos o participaciones en beneficios derivados de participaciones significativas, en cuanto constituyan *ingresos financieros*, de manera tal que aquellos que sean recuperación del valor de la inversión no nutrirán el beneficio operativo. Son participaciones significativas las que otorgan un *porcentaje de participación, directo o indirecto, (sea) al menos del 5 %, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros*. Esos ingresos financieros podrán estar exentos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21, pero la exención no impide su integración en el beneficio operativo.

A efectos de dicha integración, es indiferente la residencia de la sociedad participada así como la fuente de los beneficios de los que procede el dividendo o participación en beneficio, puesto que la norma nada establece sobre el particular. En consecuencia, no están excluidos los dividendos procedentes de entidades residentes en paraísos fiscales o en zonas de baja tributación o sujetas a un régimen fiscal privilegiado, como tampoco lo están los nutridos con rentas pasivas o los procedentes de una entidad patrimonial.

Como quiera que la norma no exige un tiempo de tenencia de la participación bastará tener el 5% o los 20 millones en el momento de la distribución del beneficio.

A la vista de lo anterior, es claro que la incrustación de una ETVE en un grupo fiscal puede contribuir poderosamente a la elevación del beneficio operativo y, por tanto, a la deducción de intereses, mediante la partida de dividendos y participaciones en beneficios de entidades que no pertenezcan al grupo fiscal. Especialmente indicados a estos efectos son los dividendos y participaciones en beneficios pagados por las entidades, no residentes en territorio español, del grupo mercantil.

EJEMPLO 1

El grupo fiscal presenta un resultado de explotación: 120; amortizaciones: 18; deterioros: 12; beneficios extraordinarios por venta de inmovilizado: 8; dividendos de participaciones sobre entidades del grupo mercantil no residentes: 22; dividendos de cotizadas en bolsa con valor de adquisición superior a 20 millones: 14.

Beneficio operativo: 178 ($120 + 18 + 12 - 8 + 22 + 14$)

En los grandes grupos multinacionales, con presencia de un subgrupo mercantil en España que tributa en el régimen de los grupos fiscales, la presencia de una ETVE puede ser una poderosa palanca para elevar el beneficio operativo mediante el componente de los dividendos derivados de participaciones significativas y, por ende, de la capacidad de deducir intereses. Nótese que, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, esos dividendos estarán exentos y que, más aún, si proceden de las participaciones inherentes al objeto social de la ETVE, el beneficio del que proceden no habrá tributado en España.

3.2.2. Gastos financieros en la adquisición de participaciones a vinculados

De acuerdo con lo previsto en el artículo 15 h) se consideran fiscalmente no deducibles *los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de otras entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de las operaciones.*

El artículo 15 h) tipifica dos operaciones, integradas por una transmisión de instrumentos de patrimonio y un endeudamiento asociado:

- Transmisión de participaciones representativas de la participación en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, realizada entre entidades pertenecientes al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, cuando las adquisiciones se financien mediante endeudamiento contraído con entidades del mismo grupo mercantil.
- Aportaciones realizadas a entidades del mismo grupo mercantil, cuando se financien con endeudamiento contraído con entidades del mismo grupo mercantil.

Como es bien conocido, este precepto ha tratado de poner fin al denominado conflicto de los *gastos financieros*, puesto que, en esencia, rechaza la deducción de aquellos intereses que han venido siendo objeto de expedientes de fraude de ley o conflicto en aplicación de la norma tributaria. Se notará que los intereses del endeudamiento frente a terceros no están afectados por la norma limitativa.

La limitación no se aplica cuando *el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos* para realizar las operaciones concernidas. En la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012 se indicaba que la limitación no se aplicaría *en la medida en que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser los supuestos de reestructuración dentro del grupo, como consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde territorio español*.

De acuerdo con la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012, hay dos circunstancias indiciarias de la concurrencia de motivos económicos válidos:

- La transmisión interna de la participación es *consecuencia directa de una adquisición a terceros*.
- La entidad adquirente *gestiona* a la entidad participada, *desde territorio español*.

Las dos circunstancias enlazan con el objeto social de la ETVE.

En efecto, la ETVE puede ser el vehículo apropiado para situar en sede de una entidad residente en territorio español la participación anteriormente adquirida a terceros por otra entidad del grupo mercantil al que aquella pertenece, generando el correlativo endeudamiento interno, puesto que con ello se estaría dando efectividad al objeto social propio de la ETVE.

Ahora bien, es dudoso que este motivo económico válido pueda amparar cualquier volumen de endeudamiento. Por el contrario, contando con la flexibilidad propia de toda argumentación basada en la motivación económica válida, sería pertinente trazar una correlación entre el endeudamiento interno asumido por la ETVE y el endeudamiento efectivo asumido por el grupo mercantil en la adquisición a terceros.

EJEMPLO 2

La entidad A (Alemania) adquiere, mediando endeudamiento, la participación plena de la entidad B (Países Bajos) la cual tiene como activo la participación en cinco entidades belgas, cuatro italianas y tres francesas. La entidad B constituye una ETVE a la que transmite la participación sobre las entidades francesas, las cuales están comercialmente relacionadas con entidades españolas, que ya eran con anterioridad dependientes de A, mediante precio aplazado, guardando dicho precio aplazado una proporción razonable respecto del endeudamiento total, puesta de manifiesto mediante la convergencia de los ratios endeudamiento total/precio adquisición de B y precio aplazado/precio de adquisición de las entidades francesas.

No obstante el criterio precedente, puesto que para cumplir con su objeto social la ETVE ha de adquirir participaciones sobre entidades no residentes en territorio español, y nada obsta a que la adquisición pueda realizarse frente a entidades del propio grupo mercantil mediante endeudamiento interno, podría sostenerse que una adquisición, así configurada en relación con el objeto social, estaría, sin más, respaldada por *motivos económicos válidos*. Sin embargo, la reciente jurisprudencia en materia de gastos financieros invita a pensar que no se trata de un argumento sólido. En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2015 (NFJ057861) ha indicado que *el régimen de las ETVE no puede excluir la aplicación del fraude de ley si la conducta del sujeto cumple con el tenor literal del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero se defrauda el mandato del artículo 4, por la no tributación por los beneficios reales en España al haberse generado con unos gastos financieros artificiosamente generados*.

3.2.3. Gastos financieros en la adquisición de participaciones a terceros

La adquisición de una participación significativa a un tercero mediando endeudamiento, contraído internamente o con terceros, es propio de la actividad de la ETVE. Los artículos 16.5, 67 b) y 83 limitan la deducción de los intereses correspondientes a ese endeudamiento.

Este límite, que opera con carácter adicional respecto del límite general del artículo 16, se aplica exclusivamente cuando la entidad adquirente de la participación se fusione con la entidad adquirida o con otras entidades, o bien cuando la entidad adquirida pase a formar parte del grupo fiscal de la entidad adquirente. El límite se expresa de forma distinta para los supuestos de fusión y consolidación.

En la fusión, sea de régimen general o especial, 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 4 años posteriores a dicha adquisición*.

EJEMPLO 3

La entidad A, ETVE, adquiere a la entidad B residente en territorio español, mediando un endeudamiento de 180, y una carga financiera anual de 14; el beneficio operativo de A es 40; el beneficio operativo de B es 100, y su carga financiera anual, 37; tras la absorción el beneficio operativo de la entidad resultante es 140 (100 + 40), y sus gastos financieros 51 (14 + 37).

- Límite adicional: $40/30 \% = 12$; exceso de intereses: $2 (14 - 12)$.
- Límite general: $140/30 \% = 42$; exceso de intereses: $7 (51 - 2 - 42)$.

La misma solución sería válida si la entidad que interviene en la fusión es cualquier otra distinta de B, siempre que la fusión se produzca dentro de los cuatro años posteriores a la adquisición.

En la consolidación, los gastos financieros *derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal, se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan... sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los 4 años posteriores a dicha adquisición.*

EJEMPLO 4

La entidad A, ETVE, adquiere a la entidad B residente en territorio español, mediando un endeudamiento de 180, y una carga financiera anual de 14; el beneficio operativo de A es 20; el beneficio operativo de B es 100, y su carga financiera anual, 29; tras la adquisición el beneficio operativo del grupo fiscal es 140 (100 + 40), y sus gastos financieros 43 (14 + 29).

- Límite adicional: $20/30 \% = 6$; exceso de intereses: $8 (14 - 6)$.
- Límite general: $140/30 \% = 42$; exceso de intereses: $0 (43 - 8 - 42)$.

El límite adicional operará siempre que B sea residente en territorio español, y se cumplan las circunstancias que hacen obligatoria su inclusión en el grupo fiscal.

La filosofía del límite adicional parece ser, ampliamente hablando, que los intereses derivados del endeudamiento imputable a la adquisición de la participación se enfrenten a un límite específico cuya referencia será el beneficio operativo de la entidad adquirente, y de ahí que se excluya, a dicho efecto, el beneficio operativo de la entidad adquirida y el de cualquier otra que se mezcle, vía fusión o consolidación, con la entidad adquirente, durante un determinado periodo de tiempo.

El supuesto de hecho del límite adicional requiere que, tras la adquisición de la participación, medie una fusión o la integración de la entidad adquirida en el grupo fiscal del que forma parte la entidad adquirente. En la fusión no es preciso que intervenga la entidad adquirida, pero en la consolidación dicha entidad debe integrarse en el grupo fiscal. Por tanto, cualquier fusión en la que sea parte la entidad adquirente, producida en los cuatro años posteriores, desencadena el supuesto de hecho del límite adicional, en tanto que cualquier nueva integración en el grupo fiscal en dicho periodo de tiempo no lo hace si previamente no se había integrado en el mismo la entidad adquirida.

En caso de consolidación, como quiera que las entidades no residentes en territorio español no puedan formar parte del grupo fiscal, su adquisición no determinará la aplicación del límite adicional. Por el contrario, en caso de fusión, el límite adicional se aplicará tanto si la entidad adquirida fuere residente en territorio español como si no lo fuere, ya que la fusión de la entidad adquirida no es requisito para la aplicación del límite adicional.

Así pues, el límite adicional no operará por el solo hecho de que la ETVE se endeude para adquirir una participación sobre una entidad residente en el extranjero. En tal caso, el límite adicional solo operará si se produce una o varias fusiones en las que intervenga la ETVE, dentro del periodo de los cuatro años. No operará, por tanto, si, en dicho periodo de tiempo, se han incorporado nuevas entidades al grupo fiscal, puesto que no lo ha hecho la entidad adquirida mediante endeudamiento al tener su residencia fiscal en el extranjero.

EJEMPLO 5

La entidad A, ETVE, adquiere la entidad B no residente en territorio español, mediando un endeudamiento de 180, y una carga financiera anual de 14; el beneficio operativo de A es 40; el beneficio operativo de B es 100, y su carga financiera anual, 29; tras la adquisición el beneficio operativo del grupo mercantil es 140 (100 + 40), y sus gastos financieros 43.

- Límite adicional: no se aplica por no pertenecer B al grupo fiscal.
- Límite general: $140/30\% = 42$; exceso de intereses: $1 (43 - 42)$.

Nótese que el exceso no deriva de la aplicación del límite adicional sino del general.

La consistencia lógica del límite adicional no es muy elevada. Véase que opera cuando se produce un endeudamiento vinculado a la adquisición de la participación, pero no cuando, para financiar esa adquisición, se produce una desinversión que, incluso, pudo estar financiada con endeudamiento todavía no cancelado.

Por otra parte, es fácil intuir que existen notables dificultades en la aplicación de este límite adicional, ya que exige deslindar un beneficio operativo específico. Muchas son las interrogantes técnicas que podrían formularse, pero no vale la pena detenerse en ellas porque, realmente, la voluntad del legislador no es tanto establecer una limitación adicional a la deducción de intereses cuanto un refugio seguro, ya que, en efecto, el límite adicional *no resultará de aplicación en el periodo impositivo en el que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 % del precio de adquisición... tampoco se aplicará en los periodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 % del precio de adquisición.*

Ya en este ámbito, las dificultades son menores. Lo más importante será identificar el pasivo financiero con el que se ha financiado la adquisición de la participación. A tal efecto, no hay otra solución que establecer algunas convenciones que, entre otras, podrían ser las siguientes:

- La voluntad de la entidad adquirente manifestada en sede de los documentos constitutivos del endeudamiento o reflejada en los libros de actas correspondientes.
- La proximidad en el tiempo de un endeudamiento con el acto traslativo relativo a la participación.
- La vinculación de la participación como garantía de reembolso del endeudamiento.

Si todas las reglas precedentes, u otras similares, fallan, se podría recurrir a una regla tan vieja como certera, a saber, aquella que postula que todo el pasivo (fondos propios y pasivos financieros) financia indistintamente todo el activo o, de manera más refinada, distinguir dos masas de activo y dos de pasivo, en función de su estabilidad, esto es, corriente y no corriente, y referir dicha regla a esta composición.

Si el endeudamiento no excede del 70 % del precio de adquisición, el límite adicional no se aplica en el periodo impositivo en el que se produce la adquisición. Pero basta un ligero exceso para que el límite adicional opere, haciéndolo sobre todos los intereses, y no solo respecto de los imputables al exceso de endeudamiento.

En los periodos impositivos sucesivos el límite adicional tampoco se aplicará si el endeudamiento se reduce por octavas partes hasta que alcance el 30 % del precio de adquisición. Por tanto, si el endeudamiento se sitúa en el máximo, la reducción deberá ser, al menos, del 5 % anual. En todo periodo impositivo en el que no se cumpla la regla de reducción operará el límite adicional,

si bien parece lógico entender que una reducción precedente superior podrá salvar una reducción posterior inferior, y también que el incumplimiento habido en un periodo impositivo no impide el posible cumplimiento en periodos futuros ni perjudica los cumplimientos habidos en periodos impositivos precedentes.

EJEMPLO 6

La entidad A, ETVE, adquiere por 100, mediante endeudamiento de 70, la participación sobre B, la cual pasa a integrarse en el grupo fiscal encabezado por la primera. El préstamo se amortiza a razón de 10 % anual de su importe. Así se hizo durante los tres primeros años, pero a partir del cuarto no se amortizó.

La cuota anual de reducción es 5 $[(70 - 30)/8]$.

El límite adicional no se aplica en el periodo de la adquisición, ni en los 6 siguientes ($10 \times 3 = 5 \times 6$), pero sí en los sucesivos.

La reducción anual del endeudamiento no está relacionada con la proporción que inicialmente guarda el endeudamiento con el valor de adquisición de la participación, sino con la diferencia entre aquella y el 30 % del endeudamiento.

EJEMPLO 7

Ídem anterior, siendo el endeudamiento 62, y la amortización 8 anual.

La cuota anual de reducción es 4 $[(62 - 30)/8]$.

El límite adicional no se aplica en el periodo de la adquisición, ni en los 6 siguientes ($8 \times 3 = 4 \times 6$), pero sí en los sucesivos, sin que pueda tomarse en consideración la diferencia entre el endeudamiento inicial máximo (70) y el efectivo (62), de manera tal que esa diferencia (8) no puede ser tomada como reducción anual.

¿Zanja la limitación examinada todas las dudas que se habían venido suscitando en relación con la deducción de los intereses asociados a las operaciones constitutivas del denominado *leveraged-buy-out*? Así podría entenderse, en cuanto dicha limitación será normalmente aplicable en el contexto de estas operaciones. Sin embargo, tal conclusión sería incierta si la operación en

concreto entraña un supuesto de asistencia financiera en el sentido del artículo 150 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital en relación con el artículo 35 de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, puesto que el artículo 15 f) de la Ley 27/2014 declara fiscalmente no deducibles a *los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*.

3.3. PROCESOS DE SANEAMIENTO

Desde la perspectiva mercantil, los procesos de saneamiento tienen su origen en la existencia de pérdidas, y se sustancian, esencialmente, mediante la reducción del capital, la cual puede ser obligatoria, a tenor de lo previsto en el artículo 327, o el medio oportuno para superar la causa de disolución del artículo 363 e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, lo que se refleja contablemente mediante la cancelación del saldo de las pérdidas con cargo a las cuentas de patrimonio neto, singularmente, las de capital y prima de emisión.

Muchas son las cuestiones que suscitan estos procesos, tanto en la entidad que sufre el saneamiento como en la entidad, en este caso la ETVE, que la controla, y desde cuya perspectiva se suscitan varias cuestiones. ¿Podrá, la entidad adquirente, aprovechar las pérdidas sufridas por la entidad participada? ¿Estarán exentos los dividendos distribuidos con cargo a los beneficios obtenidos después del saneamiento? ¿Estarán exentas las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación con posterioridad al saneamiento? Aun cuando no hay normas específicas para responder a estas preguntas en relación con la ETVE, es lo cierto que las mismas adquieren especial relevancia en una entidad tipo *holding*, en particular cuando el saneamiento tiene lugar en entidades no residentes en territorio español.

El saneamiento financiero puede tener lugar en el tiempo en el que la ETVE participa en la entidad objeto del mismo, o haber tenido lugar antes de la toma de la participación. Es interesante distinguir estas dos situaciones porque en el segundo caso hay un tercer sujeto implicado, esto es, el antiguo socio de la entidad adquirida por la ETVE.

3.3.1. Saneamiento financiero constante la participación

En este primer caso, las pérdidas sufridas por la entidad participada habrán, probablemente, motivado el deterioro de la participación que sobre la misma mantiene la ETVE. También la reducción del valor nominal o del número de acciones poseído por la ETVE, a causa de la reducción del capital.

El deterioro de la participación no es fiscalmente deducible [art 13.2 b)], quedando diferida su integración en la base imponible al periodo impositivo en el que la participación cause baja en el patrimonio de la ETVE [art. 20 b)], ya sea por transmisión de la misma o extinción de la entidad participada. Sin embargo, en la medida en que la entidad participada forme parte del grupo fiscal de la ETVE, las pérdidas sufridas se compensan con las rentas positivas de las restantes entidades del grupo fiscal, sin que el deterioro contable deba ser eliminado, a efectos fiscales, al no formar parte de la base imponible de la ETVE (art. 64).

Los beneficios que, en lo sucesivo, pueda obtener la entidad participada revertirán el deterioro, pero no incidirán en la base imponible de la ETVE, puesto que el deterioro no fue fiscalmente deducible (art. 11.6). Mediando consolidación fiscal no procederá la incorporación de la reversión, por cuanto no hubo una eliminación con efectos fiscales.

El saneamiento financiero en sede de la entidad participada permite la distribución de los beneficios ulteriormente obtenidos, los cuales disfrutarán de exención en sede de la ETVE, bajo el cumplimiento de los requisitos generales (art. 21) y, consecuentemente, en caso de consolidación fiscal, no serán objeto de eliminación.

En fin, en caso de consolidación fiscal, si la transmisión de la participación determinase una renta negativa, deberá minorarse en el importe de la base imponible negativa generada por la entidad participada, en cuanto hubiere sido objeto de compensación con las bases imponibles positivas de otras entidades del grupo fiscal (art. 62.2).

Puede apreciarse que, tras la Ley 27/2014, a causa de la desaparición de la partida fiscalmente deducible del antiguo artículo 12.3 del TRLIS, las pérdidas sufridas por las entidades participadas por la ETVE no residentes en territorio español no inciden en la base imponible de la misma, en tanto que las sufridas por las entidades residentes en territorio español sí pueden hacerlo a través de la consolidación fiscal, de manera tal que las participaciones propias del objeto social de la ETVE reciben un tratamiento más gravoso.

EJEMPLO 8

La ETVE constituye una entidad aportando 100, la cual sufre pérdidas por importe de 80, viéndose obligada a reducir el capital, posteriormente obtiene beneficios por importe de 80, que distribuye, transmite la participación por 30.

- Representación contable en la ETVE: pérdida por deterioro, 80; dividendo, 80; renta positiva en la transmisión de la participación, 10 $[30 - (100 - 80)]$.
- Representación contable en la participada: pérdida, 80; reducción de capital, 80; beneficios, 80; distribución de beneficios, 80.
- Tributación en la ETVE: no computa la pérdida por deterioro, exento el dividendo, renta en la transmisión de la participación: $10 [30 - (100 - 80)] - 80$ (deterioro) + + 80 (dividendo), exenta.
- Tributación en la participada: -80 (pérdida compensable), 0 (80 - 80 compensación pérdidas).

3.3.2. Saneamiento financiero previo a la adquisición de la participación

En el segundo caso, la ETVE ha adquirido la participación una vez concluidos los procesos de saneamiento, los cuales tuvieron efectos fiscales en sede de la entidad participada y de sus anteriores socios. El único hecho que puede afectar a la ETVE es la distribución de los beneficios habidos por la entidad participada con posterioridad al saneamiento. La singularidad de estos beneficios es que no han soportado imposición alguna, debido a la compensación de pérdidas, excepto si, claro está, dicha compensación no hubiere sido procedente por razón de lo previsto en el artículo 26.4.

El artículo 30.4 b) del TRLIS rechazaba la deducción para evitar la doble imposición de dividendos, en aquellos casos en los que con anterioridad a la distribución de los dividendos se hubiere producido un saneamiento con cargo a cuenta de capital o de prima de emisión y hubiese operado la compensación de bases imponibles negativas. Esta restricción no está recogida en la legislación vigente. Por tanto, a pesar de no producirse un supuesto de doble imposición, tales dividendos estarán exentos, bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 21. Ciertamente, en caso de que la participación se transmita con pérdidas, las mismas no serían computables hasta el importe del dividendo exento (art. 21.7), de manera que, bajo tal circunstancia, se remediaría el déficit de imposición. Mientras la transmisión no se produzca, habrá déficit de imposición, y si la misma no arroja resultado negativo, el déficit no se corregirá.

EJEMPLO 9

La ETVE adquiere por 20 la participación sobre una entidad que, previamente, había sufrido pérdidas por 80, saneadas mediante una reducción de capital de 80 sobre 100, obtiene beneficios por 80 que distribuye a la ETVE, la cual transmite la participación por 30.

- Representación contable en los socios anteriores: pérdida contable de 80 (20 – 100).
- Tributación de los socios anteriores: renta negativa fiscal de 80 (20 – 100).
- Representación contable en la participada: pérdida, 80; reducción de capital, 80; beneficios, 80; distribución de beneficios, 80.
- Tributación en la participada: –80 (pérdida compensable), 0 (80 – 80 compensación pérdidas).
- Representación contable en la ETVE: dividendo, 80; renta positiva en la transmisión de la participación, 10 (30 – 20).
- Tributación en la ETVE: dividendo, 80, exento; renta positiva en la transmisión de la participación, 10, exenta.

.../...

.../...

Puede apreciarse que, en el conjunto de las entidades implicadas, se ha producido un déficit de imposición de 80. La causa está en la exención del dividendo en sede de la ETVE, y deriva de que se concede exención a una renta que no ha sufrido imposición. Esto es inevitable en un sistema de eliminación de la doble imposición económica que no toma en consideración las incidencias que se producen en la entidad que distribuye el dividendo.

La conclusión precedente también es válida en relación con las entidades participadas no residentes en territorio español, sin que a ello pueda oponerse el requisito de tributación del artículo 21.1 b) pues, como es sabido, versa sobre el tipo nominal, pero no sobre la tributación efectiva. Por tanto, también en el caso de las entidades no residentes en territorio español habrá déficit de imposición, a menos que la pérdida derivada de la transmisión de la participación se sufra por una persona o entidad no residente en territorio español que no pueda compensar esa pérdida o bien que la entidad participada no tenga derecho a la compensación de la pérdida sufrida con cargo a los beneficios futuros.

3.3.3. Saneamiento financiero y recalificación del dividendo como recuperación del valor de la inversión

Bajo la vigencia del TRLIS, un conjunto de consultas de carácter vinculante entendieron que el dividendo distribuido en tales circunstancias no era tal sino que se trataba de una distribución de capital o de prima de emisión, los cuales habían sido reconstituídos, después de ser reducidos, por los beneficios posteriormente obtenidos. En la Consulta V0822/2006, de 26 de abril (NFC021946), se dijo que *dado que la entidad consultante poseía la participación en la sociedad B en el momento de realizarse la reducción de capital, la distribución de dividendos por esta última hasta el importe del capital objeto de reducción previa supone la devolución indirecta del importe del capital objeto de la reducción previa y, por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.4 del TRLIS, dicho importe reduce el valor a efectos fiscales de la referida participación, por lo que el mismo no se integraría en la base imponible de la entidad consultante...*

Esta contestación no se oponía al efecto práctico de la representación contable de los hechos ya que, en efecto, la distribución del dividendo, en esas circunstancias, implicaba la perpetuación del deterioro sufrido por la participación, aun cuando sí, tal vez, era contraria a la forma de reflejar contablemente ese efecto práctico.

La Consulta V2279/2009, de 13 de octubre (NFC035961), de la Dirección General de Tributos, dijo lo mismo para un caso en el que la entidad consultante recibiría un dividendo, constante el régimen de los grupos fiscales, de una entidad que había pasado por un proceso de saneamiento financiero previo a la adquisición de la participación sobre la misma y, por ende, de su integración

en el grupo fiscal, el cual podía aplicar la compensación de bases imponibles negativas asociadas a las pérdidas contables que motivaron el saneamiento, de manera tal que, aunque la literalidad del artículo 72.3 del TRLIS, combinada con la previsión del artículo 30.4 b) del TRLIS, apuntaba, literalmente, hacia la no eliminación del dividendo, la doctrina administrativa, como se ha indicado, entendió aplicable el artículo 15.4 del TRLIS, lo que implicaba la exclusión del mismo de la base imponible de la entidad perceptora y la reducción del valor de adquisición de la participación, *siempre que el valor de las participaciones exceda del importe del dividendo percibido...*

Esta contestación sí se oponía al efecto práctico de la representación contable, pues el dividendo percibido en esas circunstancias era un verdadero fruto para su perceptor, además de tener tal consideración en sede de la entidad que lo distribuía.

La concurrencia de una pérdida en los socios que transmitieron la participación sobre la entidad saneada, con la compensación de bases imponibles negativas en sede de la misma o del grupo fiscal al que pertenecía, llevaba a un déficit de imposición que se corregía mediante la tributación del dividendo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30.4 b) del TRLIS. El resultado práctico de la doctrina administrativa fue diferir la corrección del déficit de imposición al momento de la transmisión de la participación, siendo así que la aplicación literal del citado artículo lo hubiera corregido en el momento, más pertinente por adecuado a la naturaleza de los hechos, de la distribución y percepción del dividendo.

La aplicación de esta doctrina bajo la normativa vigente rechazaría la exención de un dividendo que, según la misma, realmente no lo es y, al tiempo, entendería minorado, por el importe de dicho dividendo, el valor de adquisición de la participación, de manera tal que en el momento de la transmisión, habría de integrarse en la base imponible [art. 20 b)], determinando una mayor renta positiva en la transmisión de la participación a la que, sin embargo, sería aplicable, bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos, la exención del artículo 21.3, consumándose así el déficit de imposición.

EJEMPLO 10

Ídem ejemplo 9.

- Representación contable en los socios anteriores: pérdida contable de 80 (20 – 100).
- Tributación de los socios anteriores: renta negativa fiscal de 80 (20 – 100).
- Representación contable en la participada: pérdida, 80; reducción de capital, 80; beneficios, 80; distribución de beneficios, 80.
- Tributación en la participada: –80 (pérdida compensable), 0 (80 – 80 compensación pérdidas).

.../...

.../...

- Representación contable en la ETVE: dividendo, 80; renta positiva en la transmisión de la participación, 10 (30 – 20).
- Tributación en la ETVE: no hay dividendo sino menor valor de adquisición de la participación hasta el exceso sobre el valor de adquisición histórico 20, y el exceso 60 (80 – 20) estará exento; renta positiva en la transmisión de la participación 30, exenta.

Puede apreciarse que se produce el mismo déficit de imposición constatado en el ejemplo 9.

Este déficit de imposición podría superarse si la exención se aplicara respecto de la magnitud contable habida en la transmisión de la participación, y el importe del dividendo calificado a efectos fiscales como minoración del valor de adquisición se integrara en la base imponible, pero no es claro el apoyo normativo de esta interpretación, más allá del legítimo interés en evitar el déficit de imposición.

Ahora bien, carece de sentido todo debate en relación con la superación del déficit de imposición derivado de la aplicación de la doctrina administrativa de referencia cuando, como se ha indicado, ese efecto es inherente a la normativa establecida por la Ley 27/2014 en relación con la exención de dividendos y plusvalías de cartera.

3.3.4. Saneamiento financiero en régimen transitorio

Al hilo de las reflexiones precedentes, se plantea la cuestión de la tributación de las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones sobre entidades afectadas por procesos de saneamiento a las que, bajo la vigencia del TRLIS, hubiere sido aplicable la doctrina administrativa mencionada. En concreto, de lo que se trata es de dilucidar si el importe de los dividendos que fue aplicado a reducir el valor fiscal de la participación ha de tributar o bien puede quedar amparado por la exención del artículo 21.3.

La disposición transitoria decimonovena de la Ley 27/2014, titulada *rentas derivadas de la transmisión de participaciones*, establece 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 disposición podría ser aplicable al caso en que el dividendo perpetuó el deterioro de la participación saneada, pero difícilmente al caso en el que, por haberse adquirido la participación después del saneamiento financiero de la entidad participada, no hubo deterioro.

La norma transitoria parte del supuesto de hecho de la existencia de una corrección de valor que fue fiscalmente deducible. No es ese, estrictamente, el supuesto de hecho que se produce por aplicación de la doctrina administrativa. En efecto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio, la corrección de valor es la respuesta contable a la existencia de un deterioro, en tanto que la doctrina administrativa supone la minoración del valor de la inversión financiera por cuanto el dividendo se reputa distribución de capital o prima de emisión.

La disposición transitoria primera de la Ley 27/2014, la cual procede en su integridad de la Ley 43/1995, establece que *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.*

Esta disposición, por su carácter generalista, podría ser aplicable a los dos casos, esto es, tanto a aquel en el que se produjo un deterioro de valor de la participación como a aquel otro en que el dividendo fue un verdadero fruto, pero la doctrina administrativa lo recalificó.

En tal caso, el importe del dividendo concernido minorará el importe de la renta positiva exenta.

EJEMPLO 11

La entidad A constituyó a B, aportando 100; B sufrió pérdidas por importe de 80, redujo su capital en 80; A transmitió a la ETVE la participación por 20; posteriormente B obtuvo beneficios por 80 que no tributaron por compensación de la base imponible negativa de los cuales repartió 42 bajo la vigencia del TRLIS; la ETVE transmitió la participación por 58 bajo la vigencia de la Ley 27/2014.

- Tributación de los socios primitivos: $-80 (20 - 100)$.
- Tributación de la ETVE bajo el TRLIS: $22 (42 - 20)$ renta fiscal, según doctrina administrativa; valor fiscal de la participación: $0 (20 - 20)$.
- Tributación de la ETVE bajo la Ley 27/2014: $38 (58 - 20)$, renta contable; $58 [(58 - (20 - 20))]$, renta fiscal. La renta contable estará exenta, y la diferencia entre la renta fiscal y la contable tributará, bajo la interpretación precedente.

Sin embargo, tal interpretación es discutible. En efecto, si no se hubiese distribuido el beneficio la participación se habría transmitido por 100 ($58 + 42$), la renta contable y la renta fiscal coincidirían en 80 ($100 - 20$) y la exención sería total por aplicación del artículo 21.3 de la Ley

27/2014. Bajo esta hipótesis, no hubiera habido lugar a la aplicación de la doctrina administrativa, puesto que no hubo distribución de dividendo bajo el TRLIS y, por ende, no habría lugar a debatir sobre el alcance de la disposición transitoria primera. Sin embargo, es claro que existe un déficit de imposición, pues a pesar de que no ha habido renta en su conjunto, a efectos fiscales se ha computado una pérdida de 80.

En este sentido, y puesto que el régimen general de la Ley 27/2014 permite, con carácter general, el déficit de imposición en los supuestos de saneamiento financiero cuando la participación fue adquirida con posterioridad al mismo, tal vez no sea pertinente por vía de la normativa transitoria la neutralización del déficit de imposición incubado bajo la vigencia del TRLIS, según la interpretación administrativa, y manifestado bajo la vigencia de la Ley 27/2014.

3.4. RENTAS IMPUTADAS EN RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En cuanto contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, la ETVE puede estar sujeta a la imputación de rentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 100.

Interesa a la ETVE, en cuanto entidad *holding*, no quedar afectada por el régimen de transparencia fiscal internacional. En particular interesa a la ETVE no estar sujeta a la imputación de las rentas derivadas de los dividendos y plusvalías de cartera obtenidos por la entidad participada no residente en territorio español, para así poder ser cabecera de otras entidades *holding* no residentes en territorio español. Este objetivo se puede conseguir a través de dos vías:

- Primera, cuando las rentas obtenidas por la entidad no residente en territorio español, dividendos y plusvalías, cumplan los requisitos previstos en el artículo 100.4 para no ser imputables. Estos requisitos son dos, a saber, en primer lugar, que la entidad no residente en territorio español participada por la ETVE tenga sobre la entidad de la que procede el dividendo una participación de, al menos, el 5%, poseída con la finalidad de dirigir y gestionar la propia participación mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales y, en segundo lugar, y esta es la novedad introducida por la Ley 27/2014, que *la entidad participada no cumpla los requisitos establecidos en el artículo 5.2 de esta ley*, esto es, para ser calificada como entidad patrimonial.
- Segunda, cuando las rentas obtenidas por la entidad no residente en territorio español participada por la ETVE, dividendos y plusvalías de cartera, fuesen de aquellas que hubiesen estado exentas en los términos del artículo 21, no concurrirá el requisito de tributación privilegiada del artículo 100.1 b) y, consecuentemente, no procederá la imputación. En efecto, para determinar el requisito de tributación privilegiada hay que tomar en consideración si los dividendos percibidos por la entidad no residente participada por la ETVE habrían estado amparados por la exención del

artículo 21, caso de ser obtenidos por una entidad residente en territorio español, en este caso la propia ETVE.

Las dos vías pueden ser concurrentes. La lógica indica que deben recorrerse en el orden expuesto. En efecto, primero ha de examinarse si la renta es imputable por naturaleza, y luego si se verifica, o no, el umbral de tributación determinante de la tributación privilegiada.

En el TRLIS, tanto la exención de dividendos y plusvalías (art. 21) como la no inclusión (hoy no imputación) en régimen de transparencia fiscal internacional (art. 107), estaba supeditada a que la entidad de la que procedían los dividendos o las plusvalías de cartera realizase actividades económicas, de manera tal que sus ingresos procedieran, al menos en el 85 %, del ejercicio de tales actividades. Este requisito no ha sido recogido por la Ley 27/2014. Podría, consecuentemente, intuirse que el caudal de las dos vías citadas ha aumentado.

Sin embargo, esto no es necesariamente así, por cuanto, respecto de la primera vía, ha de tomarse en consideración lo previsto en el artículo 21.1 a) en relación con la entidad cuyos ingresos, en más del 70 %, proceden de dividendos o plusvalías de cartera, y respecto de la segunda vía, que la entidad participada de la que obtiene los dividendos la entidad no residente en territorio español participada por la ETVE, no ha de reunir las características de la entidad patrimonial del artículo 5.2.

EJEMPLO 11 BIS

Una ETVE participa al 100 % en una entidad no residente en territorio español, cuyos ingresos son: dividendos procedentes de una entidad no residente operativa que tributa al 20 % mediando una participación del 17 %, 80; dividendos procedentes de una sociedad no residente dedicada a la tenencia de bonos que tributa al 12 % mediando una participación del 14 %, 20; dividendos procedentes de una sociedad no residente cuyo activo son valores cotizados en bolsa cuyo valor de adquisición es superior a 20 millones que tributa al 12 %, mediando una participación del 6,52 %, 42; dividendos procedentes de una sociedad no residente que tributa al 8 % cuyo activo son participaciones del 25 % sobre entidades no residentes, mediando una participación del 4,45 %, 30.

El dividendo de 80 no es imputable (art. 100.4, tampoco hay tributación privilegiada); el dividendo de 20 es imputable (hay tributación privilegiada porque $25/75 \% > 12 \%$ y no está amparada la no imputación por ser patrimonial la entidad de la que procede el dividendo, art. 100.4); el dividendo de 42 no es imputable (no está amparada la no imputación por ser patrimonial la entidad de la que procede el dividendo, pero no hay tributación privilegiada por cuanto el dividendo estaría exento caso de ser percibido directamente por la ETVE); el dividendo de 30 es imputable (hay tributación privilegiada porque $25/75 \% > 8 \%$, y no está amparada la no imputación por ser el porcentaje de participación inferior al 5 %, art. 100.4).

4. LA TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

Los socios de las ETVE obtendrán rentas por la participación en los beneficios o por la transmisión de la participación sobre la misma. El apartado 1 del artículo 108 regula la participación en beneficios, y el apartado 2 las rentas derivadas de la transmisión.

4.1. PARTICIPACIÓN EN BENEFICIOS

El artículo 108.1 establece un conjunto de reglas respecto a los beneficios distribuidos *con cargo a las rentas exentas* del artículo 21 que *procedan de entidades no residentes en territorio español* o a *las rentas exentas* del artículo 22, distinguiendo entre socios personas físicas, personas jurídicas y no residentes.

Por tanto, dichas reglas no versan sobre la totalidad del beneficio, sino sobre la parte del mismo que procede de las rentas exentas. Sobre la parte restante se aplicarán las normas generales. Convoca, así, la norma que se comenta, a una división virtual del beneficio distribuido, la cual tendrá efecto en las declaraciones de los socios, excepto si los mismos son no residentes sin establecimiento permanente, en cuyo caso el efecto se producirá en la retención a cargo de la ETVE a cuenta del IRNR.

Ahora bien, esa división será puramente anecdótica cuando, como se verá seguidamente, las reglas del artículo 108.1 no hacen sino una remisión a las de carácter general, lo que acontece en relación con los socios residentes en territorio español. Por el contrario, será plenamente efectiva cuando dichas reglas establecen un régimen específico, lo que únicamente acontece en relación con las personas o entidades no residentes en territorio español sin establecimiento permanente.

4.1.1. Socios personas físicas

Para los socios personas físicas que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.1 b), *el beneficio distribuido se considerará renta del ahorro*. En rigor, esta norma es superflua, habida cuenta de que el artículo 46 a) de la Ley 35/2006 considera renta del ahorro a los *rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad*.

No obstante, cumple una función didáctica, pues la legislación precedente [art. 118.1 b) del TRLIS] consideraba al beneficio distribuido *renta general*, si bien concedía un crédito de impuesto *respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos*.

Este crédito de impuesto no está actualmente reconocido.

4.1.2. Socios personas jurídicas residentes en territorio español

Aquellas personas jurídicas que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108.1 a), aplicarán *el tratamiento que corresponda de acuerdo con esta ley*, lo que es obvio, pues ante la ausencia de una norma especial rige, por definición, la general.

Esta misma regla se aplica a los no residentes en territorio español que sean contribuyentes del IRNR que operen mediante establecimiento permanente, lo que, igualmente, es superfluo, habida cuenta de la remisión que, al *régimen general del Impuesto sobre Sociedades*, establece el artículo 18.1 del TRLIRNR.

En relación con estos socios no se ha modificado la legislación precedente. El resultado práctico será la exención, bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 21.

4.1.3. Socios no residentes en territorio español sin establecimiento permanente

En fin, respecto de las personas, físicas o jurídicas, no residentes en territorio español sin establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 118.1 c), *el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español*. A diferencia de las reglas relativas a los socios residentes en territorio español, esta regla no es ni obvia ni superflua. En efecto, supone una excepción a lo previsto en el artículo 13.1 f) del TRLIRNR, a cuyo tenor, se consideran rentas obtenidas en territorio español, *los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España...*

Nótese que el beneficio distribuido que no se considera obtenido en territorio español es el imputable a rentas exentas del artículo 21 procedentes de entidades no residentes en territorio español, o del artículo 22, esto es, rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

El efecto práctico de la regla precedente es eliminar la sujeción al IRNR del beneficio distribuido por la ETVE. La lógica de la no sujeción reside en que el beneficio distribuido se ha nutrido de rentas derivadas de actividades económicas no realizadas en territorio español. En efecto, tales beneficios distribuidos se han constituido por dividendos o participaciones en beneficios percibidos de entidades no residentes en territorio español o por rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes. Es cierto que esta misma lógica hubiera llevado a considerar no sujeta la porción del beneficio imputable a cualquier ingreso de fuente extranjera percibido por la ETVE, pero la norma de no sujeción se ha detenido en el umbral de las rentas exentas.

La no sujeción implica que, respecto de estas rentas, se entiende no producido el hecho imponible del IRNR. En consecuencia, aun cuando un convenio bilateral para evitar la doble imposición estableciera una retención limitada, no habrá lugar a la misma. Del mismo modo, no habrá lugar a la exención del artículo 14.1 h) del TRLIRNR, por el que se transpuso la Directiva 2011/96/UE, matriz-filial, y, por ende, respecto de dichas rentas, no cabe debate alguno sobre la aplicación de la restricción a la exención prevista en el mismo para el caso en que *la mayoría de*

los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea...

De esta manera, la ETVE se convierte en una sociedad que, eventualmente, podría reunir los rasgos caracterizadores de aquellas que se conocen como conductoras, esto es, que constituyen un eslabón para la repatriación de beneficios en orden a disfrutar de la mejor trayectoria fiscal. En este sentido, no es indiferente resaltar que, de una parte, la entidad pagadora del dividendo no es necesario que realice actividades económicas ni que soporte una determinada tributación efectiva sobre sus beneficios pues basta una nominal del 10 %, y de otra, que el artículo 108 se refiere al *perceptor* de los dividendos, no al beneficiario efectivo¹⁰.

Ahora bien, en ciertos casos, la interposición de una ETVE puede ser contraproducente. Así, cuando el método establecido para eliminar la doble imposición económica sea el de imputación a un solo nivel, pues la entidad matriz de la ETVE perderá el crédito fiscal inherente al impuesto sobre el beneficio soportado por las entidades participadas por la ETVE. Este es el caso, entre otros, del convenio hispano-argentino¹¹.

Esta es, hoy en día, la única ventaja fiscal que el régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros del capítulo XIII del título VII depara, en unión de la que más adelante se comenta relativa a las rentas derivadas de la transmisión de la participación sobre la ETVE por parte de sus socios no residentes en territorio español. Ello es debido, bien se comprende, a que la exención de dividendos y plusvalías de cartera en sede del Impuesto sobre Sociedades que grava a la ETVE, antaño gran aliciente, hoy ya no lo es, debido a que tal exención está establecida con carácter general. Tampoco puede ser considerada como ventaja fiscal propia de la ETVE la capacidad de generación de bases imponibles negativas, a pesar de no sufrir pérdidas reales, susceptibles de aprovechamiento en el régimen de los grupos fiscales, por cuanto esa potencialidad está al alcance de cualquier entidad.

EJEMPLO 12

El capital de una ETVE está dividido entre personas físicas residentes en territorio español (10 %), personas jurídicas residentes en territorio español (50 %) y personas jurídicas no residentes en territorio español (40 %). Sus ingresos, 122, proceden: 20 de dividen-

.../...

¹⁰ ALMUDÍ CID, J. y SERRANA ANTÓN, F.: «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros», en *Fiscalidad Internacional*, CEF, (Capítulo 33), dirigida por Fernando SERRANA ANTÓN.

¹¹ Artículo 23.2. *La República Argentina reconocerá a un residente del país, como crédito contra su impuesto nacional a la renta, el monto apropiado del impuesto efectivamente pagado en España*. Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitarla doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Buenos Aires el 11 de marzo de 2013 (BOE de 14 de enero de 2014).

.../...

dos nacionales, 60 de dividendos extranjeros exentos, 10 de dividendos extranjeros no exentos, 18 de intereses de activos financieros y 14 de instrumentos financieros derivados; gastos de administración e impuestos, 22; se distribuye la totalidad del resultado contable 100 (122 – 22).

- Dividendo imputable a socios personas físicas: 10 (100/10 %), tributa en calidad de renta del ahorro.
- Dividendo imputable a socios personas jurídicas residentes en territorio español: 50 (100/50 %), estará exento bajo el cumplimiento de los requisitos del artículo 21.
- Dividendo imputable a los socios personas jurídicas no residentes en territorio español: porción imputable a dividendos extranjeros exentos: $19,68 [(60 \times 100/122)/40 \text{ \%}]$, se entiende no sujeto al IRNR; porción restante del dividendo: $20,32 [40 (100/40 \text{ \%})] - [(60 \times 100/122) 40 \text{ \%}]$, tributa de acuerdo con lo previsto en el IRNR, sin perjuicio de lo previsto en el convenio bilateral que corresponda o en la directiva matriz-filial.

4.2. RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

El artículo 108.2 establece un conjunto de reglas respecto de las rentas obtenidas por los socios derivadas de *la transmisión de la participación* o de *la separación del socio o liquidación de la entidad*. Estas reglas se refieren a las personas jurídicas y a los no residentes, sean personas físicas o jurídicas. No afectan, por tanto, a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los cuales se regirán por lo previsto al efecto en la Ley 35/2006.

4.2.1. Socios personas jurídicas

A tenor de lo establecido en el artículo 108.2 a), los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que cumplan *el requisito de participación en la entidad de tenencia de valores extranjeros establecido en el apartado 1 del artículo 21 de esta ley, podrá(n) aplicar el régimen de exención en los términos previstos en dicho artículo*. Una vez más se está ante un mandato superfluo, pues es obvio que, en ausencia de una regla especial, ha de aplicarse la regla general. La regla parcialmente transcrita también se aplica a los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente.

Con todo, es útil precisar que dicho mandato versa sobre la totalidad de la renta, a diferencia de lo que seguidamente se dirá respecto de las rentas obtenidas por los no residentes, personas físicas o jurídicas, sin establecimiento permanente.

4.2.2. Socios no residentes en territorio español sin establecimiento permanente

Respecto de esos contribuyentes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 108.2 b), *no se entenderá obtenida en territorio español la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas exentas o con diferencias de valor imputables en ambos casos a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta ley o a establecimientos permanentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 22 de esta ley.*

Esta regla supone una excepción a lo previsto en el artículo 13.1 i).1.º del TRLIRNR, a cuyo tenor se consideran rentas obtenidas en territorio español *las ganancias patrimoniales... cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.* Su efecto práctico es eliminar la sujeción de la ganancia patrimonial al IRNR. La lógica de la misma descansa en que la renta derivada de la transmisión es reflejo de la renta obtenida o que obtendrán las entidades no residentes participadas por la ETVE, de manera tal que se trataría de una renta desligada del territorio español.

De acuerdo con la regla de no sujeción, la renta positiva debe ser dividida, virtualmente, en dos partes, esto es, la que se entenderá no sujeta, y aquella otra que sí lo estará. A su vez, dentro de la primera cabe distinguir tres componentes, a saber, el correspondiente a reservas dotadas con cargo a las rentas exentas procedentes de entidades no residentes en territorio español, el relativo a las plusvalías latentes en participaciones en entidades no residentes en territorio español que estarían exentas en caso de ser realizadas y, en fin, el concerniente a rentas de establecimientos permanentes que cumplan los requisitos del artículo 22.

La identificación de estos componentes reviste distintos grados de dificultad según cual sea la composición del activo y la diversidad de las actividades realizadas por la ETVE. En el extremo más fácil, un activo totalmente integrado por participaciones sobre entidades no residentes en territorio español cuyas rentas dan derecho a exención en los términos del artículo 21, y en el opuesto, un activo integrado por dichas participaciones, pero también por muy diversos elementos afectos a distintas actividades.

La parte de renta positiva que no se entiende obtenida en territorio español no estará sujeta al IRNR y, por tanto, no podrá ser gravada por dicho tributo, aun cuando un convenio bilateral para eliminar la doble imposición así lo estableciera, pues el convenio no restablece la sujeción truncada por el artículo 108.2 b).

La otra parte de la renta positiva estará plenamente sujeta al IRNR y, naturalmente, podrá disfrutar de las exenciones previstas en el artículo 14 del TRLIRNR. Al tiempo, la competencia para gravarla podrá corresponder a una jurisdicción fiscal extranjera, de acuerdo con lo previsto en un convenio bilateral para evitar la doble imposición. Naturalmente, la jurisdicción fiscal extranjera podrá gravar la totalidad de la renta positiva derivada de la transmisión de la participación sobre la ETVE, de acuerdo con sus leyes, sin perjuicio de lo previsto en el convenio bilateral que resulte aplicable.

De esta manera, la ETVE es un excelente instrumento a través del cual los socios no residentes en territorio español puedan liquidar, de manera indirecta, sus inversiones financieras en entidades no residentes en territorio español.

EJEMPLO 13

El capital de una ETVE está dividido entre personas físicas residentes en territorio español (10 %), personas jurídicas residentes en territorio español (50 %) y personas jurídicas no residentes en territorio español (40 %), todos ellos socios fundadores; en su activo hay participaciones sobre entidades residentes, 800; sobre entidades no residentes, 1.200, y otros activos financieros, 200; y en su pasivo reservas dotadas con cargo a dividendos exentos extranjeros, 400; con cargo a dividendos exentos nacionales, 300; y con cargo a otras rentas, 100; capital, 200, y pasivos financieros, 1.200; las participaciones sobre entidades no residentes determinan todas ellas rentas exentas, y contienen una plusvalía latente de 700; los socios no residentes transmiten su participación por 900, obteniendo una plusvalía de 820 ($900 - 200/40\%$).

- Plusvalía imputable a reservas procedentes de rentas extranjeras exentas: 160 ($400/40\%$).
- Plusvalía imputable a diferencias de valor de participaciones extranjeras: 280 ($700/40\%$).
- Total plusvalía no sujeta al IRNR: 440 ($160 + 280$).
- Total plusvalía sujeta al IRNR: 380 ($820 - 440$).

4.3. PERCEPTORES RESIDENTES EN PARAÍSO FISCALES

La no sujeción por el IRNR de dividendos y plusvalías, en la forma expuesta, no se aplica *cuan- do el perceptor de la renta resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal* (art. 108.3).

Por tanto, los paraísos fiscales operan en un doble sentido. De una parte, inhiben la aplicación de la exención, en sede de la ETVE, respecto de los dividendos y plusvalías de cartera procedentes de entidades residentes en los mismos (art. 21.9), y de otra, excluyen la no sujeción por el IRNR de los beneficios y plusvalías de cartera procedentes de la ETVE percibidos por los socios en ellos residentes.

En el IRNR se trata de una exclusión radical, pues no se exceptúan los Estados miembros de la Unión Europea, a diferencia de lo previsto en el artículo 21.9, donde tal excepción opera a condición de la prueba de motivos económicos válidos y de la realización de actividades económicas.

De acuerdo con el informe de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2014 (NFL017188), la lista de paraísos fiscales establecida por el Real Decreto 1080/1991, depurada con las exclusiones habidas por virtud de lo previsto en el Real Decreto 116/2003, sigue vigente, en el bien entendido que la actualización de la misma deberá efectuarse mediante una norma reglamentaria dictada bajos los criterios y al amparo de lo previsto en el apartado 2 de disposición adicional primera de la Ley 36/2006, según redacción establecida por la disposición final segunda de la Ley 26/2014, sin que sea procedente la actualización automática derivada de la suscripción de un convenio bilateral o de un acuerdo de intercambio de información.

No es óbice a la no sujeción por el IRNR de los beneficios y las plusvalías de cartera, la residencia de los socios en un país o territorio de nula tributación, esto es, en el que no se aplique un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni tampoco la inexistencia de efectivo intercambio de información tributaria, en el sentido, en los dos supuestos, de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, según redacción establecida por la disposición final segunda de la Ley 26/2014.

5. LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS FRENTE AL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

El régimen fiscal de la ETVE no entraña diferencias respecto del régimen general, en lo que concierne a la propia ETVE pues, como se ha comentado en páginas anteriores, las especialidades únicamente anidan en el que corresponde a los socios no residentes en territorio español. Con todo, la función *holding* que cumple la ETVE determina la existencia de un conjunto de flujos financieros transfronterizos que implican, además de a la jurisdicción fiscal española, a jurisdicciones fiscales de otros países comunitarios y, de ahí, el interés de esbozar la posición de la ETVE frente al ordenamiento comunitario.

5.1. RELACIÓN CON LA DIRECTIVA 2011/96/UE, MATRIZ-FILIAL

La relación entre el régimen fiscal de la ETVE y la Directiva 2011/96/UE, la cual, como es sabido, ha derogado y sustituido a la Directiva 90/435/CEE, puede examinarse al hilo de dos cuestiones. La primera se refiere a la idoneidad de la ETVE para disfrutar del régimen fiscal previsto en la directiva. La segunda a la incidencia, si alguna, de las normas antiabuso que han sido incorporadas a la Directiva 2011/96/UE, por la Directiva 2014/86/UE y por la Directiva 2015/121/UE.

5.1.1. La entidad de tenencia de valores extranjeros como sociedad matriz o filial en el sentido de la Directiva 2011/96/UE

Todas las sociedades que, teniendo su domicilio fiscal en algún Estado miembro, se hallen sujetas y no exentas, sin posibilidad de opción, a alguno de los impuestos enumerados en la Directiva 2011/96/UE, y revistan alguna de las formas jurídicas contempladas en la misma, tienen

potencialmente derecho a la aplicación del régimen fiscal que en ella se prevé, sea en calidad de sociedades matrices o de sociedades filiales.

La ETVE cumple dichos requisitos, incluso si la totalidad de sus ingresos consistieren en dividendos y plusvalías de cartera exentos por aplicación del artículo 21. En efecto, la Directiva 2011/96/UE no exige la tributación efectiva de la renta obtenida, sino que la entidad perceptora *esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del anexo I* que, en el caso de España, es el Impuesto sobre Sociedades. La ETVE es un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, que no disfruta de exención por el mismo en cuanto no comprendida entre los enumerados en el artículo 9 de la Ley 27/2014. Eso es lo relevante, y no lo es que su tributación efectiva por dicho impuesto pueda llegar a ser nula. Por otra parte, la forma jurídica de la ETVE puede, y normalmente será, alguna de las previstas en la parte A del anexo I, esto es, anónima, comanditaria por acciones, o limitada.

En consecuencia, la ETVE tendrá la consideración de sociedad matriz en el sentido de la Directiva 2011/96/UE, en la medida en que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las condiciones de sujeción fiscal y forma jurídica anteriormente mencionadas, una participación mínima del 10%, o de sociedad filial, también en el sentido de la Directiva 2011/96/UE, cuando, cumpliendo tales condiciones, en su capital participe, en al menos dicho porcentaje, una sociedad residente en otro Estado miembro que tenga la consideración de matriz por, igualmente, cumplir tales condiciones.

En consecuencia, no hay duda alguna de que la ETVE tiene derecho al disfrute del régimen fiscal que transpone la Directiva 2011/96/UE, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRNR en lo que concierne a la retención a cuenta.

En el Impuesto sobre Sociedades, la exención de dividendos del artículo 21, en unión al crédito de impuesto establecido en el artículo 32, da cumplimiento a los mandatos de la Directiva 2011/96/UE relativos a la eliminación de la doble imposición económica a favor de la sociedad matriz, aun cuando tal vez pudieran hacerse ciertas matizaciones en relación con alguno de los requisitos previstos en el artículo 21, y también con la forma en cómo el artículo 32 toma en consideración las participaciones de ulterior nivel.

En el IRNR, la exención del artículo 14.1 h) del TRLIRNR da cumplimiento al mandato concerniente a la no aplicación de retención en el origen sobre los dividendos distribuidos por la sociedad filial. Nótese, sin embargo, que esa exención versará sobre la fracción del dividendo que está sujeta al IRNR, pero no sobre aquella que no lo está por aplicación de lo previsto en el artículo 108.1 c).

5.1.2. La entidad de tenencia de valores extranjeros en relación con las normas antiabuso de la Directiva 2011/96/UE

La consideración de la ETVE como sociedad matriz o filial en el sentido de la Directiva 2011/96/UE acarrea, en el mismo sentido, la correlativa consideración como filial o matriz de

aquella entidad, residente en otro Estado miembro, sobre la que la ETVE participa o que participa en la ETVE. Ahora bien, esa correlativa consideración podría quebrarse en la práctica si el otro Estado miembro concernido tuviera un punto de vista distinto respecto de la idoneidad de la ETVE para disfrutar del régimen fiscal previsto en la Directiva 2011/96/UE. ¿Hay algún elemento en el régimen fiscal de la ETVE que pueda dar pie a esa consideración divergente?

La finalidad de la Directiva 2011/96/UE es, según sus considerandos preliminares, eliminar la doble imposición en sede de la sociedad matriz, mediante la exención o el crédito de impuestos a favor de la misma, y la supresión de la retención en el origen en sede de la sociedad filial.

La ETVE, aunque sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades, puede, en la realidad y según los casos, no satisfacer carga tributaria alguna por razón de los beneficios obtenidos y posteriormente distribuidos a su sociedad matriz. En efecto, la ETVE podrá estar exenta por los dividendos y plusvalías de cartera fruto de las participaciones cuya tenencia y gestión constituyen la actividad económica propia de su objeto social, los cuales, a su vez, podrán no haber soportado tributación efectiva alguna en sede de la entidad que los distribuyó, puesto que, para ganar la exención, basta que dicha entidad haya estado sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo nominal de gravamen fuere, al menos, del 10%, pero sin necesidad de haber satisfecho cuota alguna. ¿Qué doble imposición hay, en tal caso, que eliminar?

Por otra parte, la ETVE, como toda entidad *holding*, implica una suerte de interposición entre la entidad titular de la inversión financiera y la entidad final participada. Esta interposición puede ser, o no, fiscalmente inocua.

Véase el caso de una ETVE cuyos beneficios proceden de dividendos distribuidos por entidades residentes en países terceros, la cual es sociedad filial de una sociedad matriz que reside en un Estado miembro que tiene establecido el método de exención para los dividendos europeos y el de imputación para los dividendos extraeuropeos. ¿No podría ser vista la ETVE como un instrumento de europeización de rentas con vistas a obtener una exención en destino?

O el caso de una ETVE cuyos beneficios proceden de dividendos distribuidos por entidades residentes en Estados miembros, la cual es sociedad filial de una sociedad matriz residente en un país tercero con el que los referidos Estados miembros han convenido una retención en origen que oscila entre el 5 y el 15%. ¿No podría ser vista la ETVE como un instrumento de europeización del socio con vistas a ganar la exención de la retención en origen?

El legislador español ya se ha ocupado de negar la consideración de ETVE a todas aquellas entidades que carezcan de verdadera sustancia o se presenten como puramente instrumentales o artificiosas.

En efecto, el acogimiento al régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros requiere la *correspondiente organización de medios materiales y personales* y, además, las entidades que *no realizan actividades económicas*, esto es, las *entidades patrimoniales*, son ex-

plicitamente rechazadas, si bien, en sentido contrario, la exención de dividendos y plusvalías de cartera ya no está supeditada a la realización de actividades económicas por las entidades participadas por la ETVE, a diferencia de la regulación contenida en el TRLIS.

Por otra parte, la ETVE superó el escrutinio del Código de Conducta de la Unión Europea, así como del programa de la OCDE relativo a las prácticas fiscales perniciosas, si bien en el contexto de una regulación que rechazaba, como se ha indicado, la exención respecto de las rentas que no tuvieran origen en la realización de actividades económicas¹². Hoy esto ya no es así, puesto que ha desaparecido el requisito de que las entidades participadas por la ETVE realicen actividades económicas, y es oportuno recordar que buena parte de la doctrina vinculó, en su día, aquella superación a que, en definitiva, la ETVE no respondía al esquema de entidad *holding* perceptora y canalizadora de rentas pasivas¹³, sino al de la entidad *holding* relacionada con un conjunto de entidades operativas cuyos beneficios redistribuía hacia las colocaciones más apropiadas para el correcto desenvolvimiento económico del grupo¹⁴.

Puesto que la ETVE ha de tener una consistencia organizativa suficiente, y ha de estar consagrada a la realización de actividades económicas, no puede ser, sin más, descalificada para disfrutar del régimen fiscal previsto en la Directiva 2011/96/UE, a la vista de que su intermediación procura un resultado fiscalmente no inocuo. Cuestión distinta es que ciertas operaciones canalizadas a través de la misma puedan ser objeto de una norma antiabuso, sea española o extranjera.

El artículo 14.1 h) del TRLIRNR niega la exención de la retención en origen respecto de los dividendos distribuidos a sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando la mayoría de los derechos de voto sobre la ETVE se posea, directa o indirectamente, *por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea... excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas*.

El precepto responde a la técnica del beneficiario efectivo. Puesto que, a tenor de la Directiva 2011/96/UE, de la supresión de la retención en origen solo pueden beneficiarse las entidades residentes en Estados miembros de la Unión Europea, cumple retirar ese beneficio fiscal cuando la entidad perceptora del dividendo sea, posiblemente, una mera conductora del mismo hacia los verdaderos beneficiarios.

¹² ALMUDÍ CID, J.: *Planificación fiscal internacional a través de sociedades holding*, IEF, Documentos 24-06.

¹³ RUIBAL PEREIRA, L.: «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la Unión Europea con los criterios contenidos en el Código de Conducta y las normas sobre ayudas de Estado», *Las Medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF. María Teresa SOLER ROCH y Fernando SERRANO ANTÓN (dirs), Capítulo 6. LÓPEZ RIBAS, S.: «Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros y de sus socios», *CT*, 98, 2001.

¹⁴ ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F.: «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros». CEF, en *Fiscalidad Internacional*, (Capítulo 35), 2015, 6.ª ed., dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN.

Pues bien, la ETVE, en cuanto obligada a retener por el IRNR, podrá estar afectada por tal norma antiabuso cuando se cumplan los presupuestos determinantes de la misma, pero solo por la porción del dividendo que no está comprendida en el supuesto de no sujeción del artículo 108.1 c).

Nada obsta a que un determinado Estado miembro pueda haber incorporado en su legislación una norma antiabuso de naturaleza similar o, simplemente, que aplique, para obtener un resultado práctico equivalente, una norma antiabuso de carácter general. En tal caso, la ETVE, en cuanto entidad perceptora del dividendo, podrá verse afectada por la misma, de manera tal que los dividendos percibidos estarían sujetos a retención en origen en el Estado miembro de que se trate.

Ahora bien, esa retención no podría fundamentarse en el objeto social de la ETVE, o en la naturaleza de las actividades desempeñadas por la misma, sino en la prueba de su utilización como instrumento de un *arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe la finalidad u objeto de la directiva*, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2011/96/UE, según redacción de la Directiva 2015/121/UE.

En particular, la retención podría fundamentarse en que la ETVE, en el caso particular, tiene por objeto principal canalizar los dividendos distribuidos por su sociedad o sociedades participadas residentes en otros Estados miembros, hacia socios que no son residentes en ningún Estado miembro. Nótese que, precisamente, la no sujeción al IRNR de los dividendos pagados por la ETVE con cargo a rentas exentas, por ejemplo, dividendos pagados por entidades residentes en otro u otros Estados miembros, podría inducir a inquietudes respecto de la verdadera función de la ETVE. Esa legítima inquietud, sin embargo, no debería llevar a sostener que la jurisdicción fiscal concernida podría o debería rechazar de plano la supresión de la no retención, al margen de la prueba de los concretos hechos fraudulentos, como tampoco sería lógico sostener que la jurisdicción fiscal extranjera debería descartar toda investigación por el hecho de que, precisamente, la ETVE ha de estar dotada de medios humanos y materiales aptos para la realización de la actividad que constituye su objeto social, y realizar una actividad económica en cuanto no patrimonial.

El artículo 21 retira la exención de los dividendos percibidos por la ETVE, *cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora*. Concuera este precepto con el artículo 4.1 a) de la Directiva 2011/96/UE, según redacción de la Directiva 2014/86/UE, la cual impone a los Estados miembros la obligación de gravar *dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial*.

El Estado miembro en el que resida el socio receptor de los dividendos distribuidos por la ETVE deberá aplicar ese precepto. Los beneficios distribuidos por la ETVE podrían proceder de rentas que, en absoluto, hubieren tributado por el Impuesto sobre Sociedades, por haber sido de aplicación la exención del artículo 21 y, tal vez, por ningún otro de manera efectiva. ¿Los dividendos que proceden de rentas que no han tributado por el Impuesto sobre Sociedades debido a la exención del artículo 21 deben ser gravados por el Estado miembro donde resida el socio de la

ETVE? No, desde luego, porque esos dividendos, aunque no han tributado en sede de la ETVE, no han sido *deducibles por la filial*, esto es, por la ETVE.

El artículo 4.1 a) de la Directiva 2011/96/UE obliga a gravar los dividendos que han generado un gasto deducible en sede de la entidad filial, esto es, la ETVE, pero no aquellos que no han tributado efectivamente por causa un beneficio fiscal, cualquiera que fuere su naturaleza técnica, o de una medida tendente a eliminar la doble imposición. Ciertamente, el efecto práctico de una exención y el de un gasto deducible es el mismo, si bien la exención opera por razón de la naturaleza de la renta y el gasto por razón de su distribución. Si la Ley 27/2014 gravara el dividendo percibido por la ETVE y declarase que la renta distribuida a su cargo es gasto deducible, el Estado miembro del socio que percibe el dividendo distribuido por la ETVE debería gravarlo. Mas como no es así, el Estado miembro en cuestión debe abstenerse de gravarlo o bien gravarlo pero concediendo un crédito de impuesto.

Podría sugerirse que el resultado práctico de la interpretación precedente no es satisfactorio, por cuanto, a su tenor, de una parte, la eliminación de la doble imposición económica podría rebasar el dintel del espacio de la Unión Europea y, de otra, podrían presentarse supuestos de no imposición.

El primer efecto no es perturbador, incluso puede ser contemplado positivamente, por cuanto se aviene bien con el principio de libertad de movimiento de capitales. El segundo sí lo es. La superación radical del mismo se puede lograr gravando el dividendo y concediendo un crédito de impuesto, como así lo autoriza el artículo 4.1 b) de la Directiva 2011/96/UE pero, incluso si no se grava el dividendo, los Estados miembros que entiendan incorrecto ese efecto podrían combatirlo mediante una norma antiabuso. Ahora bien, no les bastaría probar el efecto en cuestión sino que la entidad que lo provoca, en el caso que nos ocupa la ETVE, es el instrumento de un artificio que tiene *como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o finalidad* de la propia directiva.

En suma, el régimen fiscal de la ETVE puede procurar situaciones de no imposición o de extensión indeseada del método de exención, pero de ahí no se sigue que el Estado miembro de residencia del socio pueda, sin más, rechazar la exención de los dividendos distribuidos por aquella, si ese es el método establecido en la transposición de la norma comunitaria. Podrá hacerlo, eso sí, en el contexto de la aplicación de una norma antiabuso, *vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes*.

5.2. LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y DE LAS LIBERTADES

El Tribunal de Justicia ha venido declarando que las libertades comunitarias y el principio de no discriminación se oponen a aquellos regímenes fiscales que dan un trato distinto y peor o menos ventajoso a la situación protegida por dichas libertades y principios que a la situación interna comparable, si bien la concurrencia de una causa de justificación superaría dicha oposición.

En el régimen fiscal de la ETVE se advierten, en este ámbito, dos tratamientos distintos, uno localizado en sede de la propia ETVE, y otro en sede de sus socios.

5.2.1. Dividendos y plusvalías percibidos por la entidad de tenencia de valores extranjeros

En sede de la ETVE, en el caso de los dividendos y plusvalías de cartera procedentes de entidades no residentes en territorio español, las mismas deben estar sujetas a un impuesto sobre los beneficios *a un tipo nominal de, al menos, el 10%*, siendo así que este requisito no se exige en relación con las rentas procedentes de entidades residentes en territorio español.

Esta diferencia de trato difícilmente dará lugar a una discriminación efectiva, habida cuenta de que todas las entidades residentes en territorio español que pueden distribuir dividendos tributan a un tipo de gravamen superior al 10%, excepto las afectas al régimen de las instituciones de inversión colectiva que lo hacen al 1%, pero estas entidades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52, no tienen derecho a la exención del artículo 21.

5.2.2. Dividendos y plusvalías de cartera percibidos por los socios de la entidad de tenencia de valores extranjeros

En sede de los socios, los que son personas jurídicas, residentes en territorio español, tienen derecho a la exención de los dividendos y plusvalías de cartera distribuidos por la ETVE, y están libres de retención sobre los primeros, bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 21, en tanto que los socios no residentes en territorio español, únicamente están libres de la retención a cuenta del IRNR por la parte del dividendo nutrido con rentas exentas procedentes de entidades no residentes en territorio español. La discriminación es notoria. ¿Está neutralizada por las exenciones previstas a favor de los residentes comunitarios en el TRLIRNR?

El artículo 14.1 c) del TRLIRNR establece la exención de *las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes de otro Estado miembro de la Unión Europea*. Esta exención, que está supeditada al cumplimiento de los requisitos del artículo 21 tratándose de plusvalías derivadas de la transmisión de acciones o participaciones, cubre las plusvalías de cartera derivadas de la transmisión de la participación sobre una ETVE, de manera tal que restaura la igualdad entre socios residentes y no residentes en territorio español, con tal de que el lugar de la residencia de estos últimos se ubique en algún Estado miembro de la Unión Europea, pero no lo hace entre socios residentes en territorio español y socios residentes en un país tercero, siendo así que, en tal caso, considerando la finalidad de la inversión financiera concernida, podría estar en juego la libertad de movimiento de capitales, aplicable, de acuerdo con el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), también en el ámbito extracomunitario, de manera tal que perdería la discriminación.

El artículo 14.1 h) del TRLIRNR establece la exención de *los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea*. Al igual que sucede en el caso de las plusvalías

de cartera, esta exención está supeditada, entre otros requisitos, al cumplimiento de los previstos en el artículo 21 respecto del porcentaje de participación o valor de adquisición, de manera tal que, en su virtud, quedaría restaurada la igualdad de trato entre los socios residentes en territorio español y los residentes en cualquier otro Estado miembro pero, también al igual que acontece en el caso de las plusvalías de cartera, quedarían fuera de tal restauración los socios residentes en países terceros, los cuales podrían estar amparados por la libertad de movimiento de capitales.

Así pues, tanto por lo que se refiere a las plusvalías de cartera como a los dividendos, las exenciones establecidas en el TRLIRNR a favor de los socios que sean residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea, pueden restaurar la igualdad de trato, preterida por el artículo 108. Sin embargo, tales exenciones no restauran la igualdad de trato en relación con los socios residentes en países terceros.

Ahora bien, si la exención del artículo 21 se proyectara únicamente sobre participaciones que, en el ámbito comunitario, estuvieran bajo el amparo de la libertad de establecimiento, no sería pertinente el juicio de comparación entre la situación fiscal de los socios residentes en territorio español y los socios residentes en un país tercero. ¿Configuran los requisitos de aplicación del artículo 21 una situación propia de la libertad de establecimiento?

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la normativa fiscal concernida sea aplicable exclusivamente respecto de participaciones que permitan ejercer una influencia significativa, la situación es propia de la libertad de establecimiento. En este sentido, en *Cadbury Schweppes [Asunto C-196/04 (NFJ023535)]*, el Tribunal de Justicia indicó *que según reiterada jurisprudencia, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación material de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento las disposiciones nacionales que son de aplicación a la posesión por un nacional del Estado miembro de que se trate de una participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar las actividades de esta*.

El artículo 21 no exige explícitamente, para disfrutar de la exención de dividendos y plusvalías de cartera, una participación que confiera influencia real en las decisiones de la entidad participada, pero los requisitos de porcentaje o de valor de adquisición de la participación podrían entenderse como manifestación implícita de dicha influencia.

6. LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS Y LOS CONVENIOS BILATERALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Dos cuestiones se han planteado en este ámbito, a saber, la idoneidad de la ETVE para disfrutar de la aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, y la pertinencia de que el país de los socios aplique el método de exención previsto en un determinado convenio.

6.1. EL DERECHO DE LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS AL DISFRUTE DE LOS CONVENIOS BILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición se aplican a las personas residentes en los Estados contratantes. El artículo 4.1 del Modelo de convenio de la OCDE no considera como residentes a las personas que estén sujetas a imposición *exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas* en el Estado contratante de que se trate.

En el plano de lo puramente material, una determinada ETVE podría, en la práctica, solamente sufrir tributación efectiva por las rentas de fuente española o, incluso, estar al margen de toda tributación si solamente tuviere ingresos procedentes de la actividad que constituye su objeto social. Sin embargo, en el plano jurídico-fiscal, la ETVE, como cualquier otro sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, está gravada, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.1 de la Ley 27/2014, por la totalidad de la renta que obtenga, *cualquiera que fuese su fuente u origen*¹⁵.

Los comentarios al Modelo de convenio de la OCDE precisan, en relación con el apartado 1 del artículo 4, que *con arreglo a sus términos y a su espíritu, la segunda frase excluye de la definición de residente de un Estado contratante a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de las rentas extranjeras, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales... debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende*.

¿La exención de la que disfrutaban los dividendos y plusvalías de cartera obtenidos por la ETVE constituye un privilegio diseñado para atraer sociedades instrumentales? En modo alguno, pues tal exención no es sino una técnica para eliminar la doble imposición económica que, a mayor abundamiento, es de aplicación general. Precisamente, la desaparición de la especialidad de la participación con valor de adquisición superior a 6 millones de euros ha disipado cualquier atisbo de privilegio.

Ya no es necesario apelar al sustrato de sustancia económica de la ETVE, inherente a la *correspondiente organización de medios materiales y personales*, para justificar que la misma no es un mero artificio destinado a facilitar una ventaja fiscal, por cuanto esta última no existe.

La ETVE no tiene privilegio fiscal alguno. Son los socios de la ETVE no residentes en territorio español los que, si acaso, disfrutarían de un régimen fiscal peculiar en relación con el IRNR,

¹⁵ ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F.: «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros», en *Fiscalidad Internacional*, CEF, 2015, 6.ª ed., (Capítulo 35), dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN.

fundamentado en que las rentas percibidas por los mismos no se habrían obtenido en territorio español, lo que podría ser considerado como una ficción legal¹⁶.

Como se ha insinuado en líneas anteriores, este régimen podría convertir a la ETVE en un instrumento para estrategias triangulares en perjuicio de la tributación sobre los no residentes de los países o territorios de origen de las rentas percibidas por la ETVE. Ahora bien, esta irregularidad no amerita, en los términos de la doctrina de la OCDE, la expulsión de la ETVE del ámbito de las personas con derecho a la aplicación del convenio bilateral de que se trate sino, en su caso, la aplicación de normas antiabuso, tales como la cláusula de beneficiario efectivo, la cláusula de tránsito, o de transparencia, entre otras, a los efectos de corregir situaciones en las que, efectivamente, la ETVE cumpliera una función de intermediación artificiosa.

En fin, el régimen fiscal de la ETVE no se construye con base en la sujeción exclusiva de las rentas locales o, lo que es lo mismo, a la no sujeción de las rentas de fuente extranjera, sino a la sujeción de todas las rentas y a la exención de ciertas rentas de fuente extranjera a los efectos de evitar la doble imposición económica, sin que la no sujeción de los dividendos distribuidos con cargo a las mismas por el IRNR deba implicar incidencia alguna en relación con la tributación de la propia ETVE que es, justamente, la que contempla el artículo 4 del Modelo de convenio de la OCDE.

6.2. EL DERECHO DE LOS SOCIOS DE LA ENTIDAD DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS A LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN UN CONVENIO BILATERAL PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Bajo la legislación precedente, básicamente similar a la actualmente vigente en lo que aquí interesa, las autoridades fiscales brasileñas negaron la aplicación de la exención prevista en el artículo 23.4 del convenio bilateral hispano-brasileño para eliminar la doble imposición¹⁷, a cuyo tenor *cuando un residente en Brasil obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, puedan someterse a imposición en España, Brasil eximirá del impuesto estos dividendos*, a los dividendos distribuidos por una ETVE.

La exención a favor del socio residente en Brasil está supeditada a que los dividendos puedan someterse a imposición en España a tenor de las disposiciones del convenio. El artículo 10 del convenio hispano-brasileño otorga competencia para gravar el dividendo, si bien sea en forma limitada, al Estado en el que reside la entidad que lo distribuye, en el caso presente España, pero el ejercicio efectivo de esa competencia requiere la existencia de un hecho imponible configurado por la legislación interna, siendo así que, precisamente, tanto anteriormente el artículo 118.1 c)

¹⁶ VEGA BORREGO, F.: *Las medidas contra el treaty shopping*, Ministerio de Hacienda, 2003, pág. 60.

¹⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Las entidades de tenencia de valores extranjeros y el convenio para eliminar la doble imposición entre España y Brasil*.

del TRLIS como en la actualidad el artículo 108.1 c) de la Ley 27/2014, el dividendo distribuido por la ETVE con cargo a rentas exentas, dividendos y plusvalías de cartera, procedentes de entidades no residentes en territorio español, *no se entenderá obtenido en territorio español*.

La Consulta 979/2003, de 14 de julio (NFC017883), de la Dirección General de Tributos, argumentó que el *artículo 23.4 del convenio no exige que se graven efectivamente los dividendos en España, sino que España tenga derecho a hacerlo de acuerdo con el convenio. Esto último ocurre en el caso de la ETVE con independencia de la renuncia a tributación que se produce en nuestra ley interna, cuando los beneficios con cargo a los cuales se produce la distribución cumplen determinados requisitos*.

La decisión de la autoridad fiscal brasileña no implicaba la exclusión de la ETVE de los beneficios del convenio hispano-brasileño, sino la negación de la aplicación de la exención respecto de los dividendos procedentes de la misma. Su fundamento residía en que España no sujetaba esos dividendos como imponibles de acuerdo con su legislación interna.

Puesto que el IRNR *grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en este* (art. 1 del TRLIRNR), el fundamento de la no sujeción, en el ámbito del dicho impuesto puede ser, bien el entendimiento de que los beneficios con cargo a los cuales se reparte el dividendo no están vinculados al territorio español, de manera tal que los propios dividendos tampoco denotan esa vinculación, o bien la concesión de un beneficio fiscal para una renta que sí está vinculada al territorio español.

En la renuncia a gravar a la que se refiere la Dirección General de Tributos podría atisbarse, más bien, un reconocimiento implícito de no relación de los dividendos distribuidos por la ETVE con el territorio español, lo que les apartaría de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

En este sentido, tal vez hubiera sido más conveniente construir legislativamente la no tributación de los dividendos distribuidos por la ETVE a sus socios no residentes en territorio español bajo el fundamento de contribuir a la eliminación de la doble imposición internacional, al modo en como lo hace la directiva matriz-filial, y, consecuentemente, ubicarla en sede de los supuestos de exención.

En la práctica, el conflicto que se comenta solamente se presentará en aquellos convenios bilaterales en los que la tributación de los dividendos obtenidos por los socios de la ETVE esté supeditada a la tributación de los mismos por el IRNR o a la tributación efectiva de las rentas de las que proceden tales dividendos en sede de la ETVE. En este punto no caben las recetas generales, sino que habrá de acudir a las normas concretamente aplicables. Dicho esto, no cabe duda de que en un contexto, como el actualmente existente en el panorama internacional, de sospecha en relación con los regímenes fiscales que encierren, o parezcan encerrar, algunas ventajas, podría acontecer que el régimen de la ETVE desencadenase efectos contraproducentes como, por ejemplo, la no aplicación de un régimen de exención en sede de los perceptores de los dividendos distribuidos por la misma.

7. EL RÉGIMEN TRANSITORIO

La disposición transitoria trigésima primera de la Ley 27/2014 establece un régimen transitorio respecto de las rentas derivadas de las participaciones adquiridas por la ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, que tuvieran un valor de adquisición superior a 6 millones de euros, pero que dieran un porcentaje de participación inferior al 5%.

Estas participaciones daban derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 117 del TRLIS, a la exención de dividendos y plusvalías de cartera del artículo 21 del propio TRLIS, en tanto que, de acuerdo con el régimen establecido en el artículo 21 de la Ley 27/2014, solamente lo dan a partir de 20 millones de euros. Pues bien, el régimen transitorio consiste en otorgar a esas participaciones cuyo valor de adquisición es superior a 6 millones de euros, pero inferior a 20 millones, el régimen fiscal de exención previsto en el artículo 21 de la Ley 27/2014.

Se trata, por consiguiente, de un régimen transitorio muy limitado, puesto que no prolonga en el tiempo el bloque normativo de la legislación derogada sino un solo aspecto de la misma, a saber, el relativo al valor de adquisición de la participación que queda congelado en 6 millones de euros. Así, por ejemplo, una participación sobre una entidad no residente que se halle sujeta en la imposición sobre los beneficios a un tipo nominal de gravamen que no alcance el 10%, no dará derecho a la exención.

La literalidad de la norma llevaría a admitir el efecto opuesto, esto es, que participaciones cuyo valor de adquisición fuere superior a 6 millones de euros, pudieren disfrutar de la exención del artículo 21 de la Ley 27/2014, aun cuando no hubieren gozado de la del artículo 21 del TRLIS, por ejemplo, porque la entidad no residente participada no realizare actividades económicas en los términos exigidos por dicho precepto. Ahora bien, ese efecto iría en contra de la esencia de un régimen transitorio, que protege derechos existentes al amparo de la norma derogada, pero no los constituye.

Por esta razón, una participación cuyo valor de adquisición fuere superior a 6 millones de euros, adquirida en un periodo impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2015, no dará derecho a la exención si la entidad no hubiere estado acogida en aquel tiempo al régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros establecido en el capítulo XIV del título VII del TRLIS, o estándolo, esa participación no habilitare los requisitos para disfrutar de la exención de dividendos y plusvalías de cartera.

El supuesto de hecho de la norma transitoria pivota sobre una participación que venía disfrutando, en cuanto a sus rentas, de una exención, por aplicación de lo previsto en el artículo 117 del TRLIS, por tener un valor de adquisición superior a 6 millones de euros, pero que, por no alcanzar los 20 millones de euros, no podría acceder a la exención del artículo 21 de la Ley 27/2014, y su mandato es que le sea aplicable tal exención, eso sí, a condición de que cumpla los restantes requisitos previstos en dicho precepto.

LA CUESTIONABLE AUTOMATICIDAD DE LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA DE TRIBUTOS SIN REQUERIMIENTO PREVIO: COMPARACIÓN CON LOS RECARGOS POR INGRESO FUERA DE PLAZO DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU

EXTRACTO

La regulación legal de los recargos por declaración extemporánea y espontánea permite aplicarlos de modo objetivo e imponerlos de plano, sin atender a la conducta del contribuyente y a la actuación de la Administración, lo que contraviene las exigencias de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

Las resoluciones de los tribunales sobre dichos recargos, junto a la regulación legal de los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social, permiten predicar una interpretación que corrija estos defectos y sugieren la necesidad de modificar la normativa tributaria para cumplir con la equidad y reducir la litigiosidad.

Palabras claves: recargos tributarios, presentación extemporánea y espontánea de declaraciones o autoliquidaciones, recargos de la Seguridad Social y principio de proporcionalidad.

Fecha de entrada: 11-05-2015 / Fecha de aceptación: 16-06-2015 / Fecha de revisión: 03-08-2015

THE QUESTIONABLE AUTOMATICITY OF TAX SURCHARGES BY TAX RETURN SPONTANEOUS AND OUT OF THE LEGAL PAYMENT PERIOD: A COMPARATIVE WITH SOCIAL SECURITY SURCHARGES FOR OUT OF TIME PAYMENT

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

ABSTRACT

The legal surcharges system of spontaneous and out of the legal period payment, let to apply without considering his voluntariety and the Administration behaviour, law security and proportionality.

The court decisions and the legislation of this kind of surcharges in the Social Security system, let us to propose an interpretation in order to correct their application by the Tax Administration. In any case, it would be necessary to change the tax law defects for to obey the equity principle and to reduce the litigations.

Keywords: tax surcharges, tax return or tax self-assessment spontaneous and out of time, Social Security surcharges and proportionality principle.

Sumario

1. Planteamiento
2. Los recargos tributarios de regularización
 - 2.1. Regulación legal
 - 2.2. Naturaleza y finalidad
 - 2.3. Improcedencia del automatismo y necesidad de apreciar la culpabilidad
 - 2.4. Controversia judicial de los apartados 4 y 5 del artículo 27: identificación del periodo de regularización y reducción por pago total
3. Los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social
 - 3.1. La naturaleza jurídica de las cuotas de la Seguridad Social
 - 3.2. El procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social y los recargos por ingreso fuera de plazo
4. Conclusiones

NOTA: Este trabajo tiene su origen en la comunicación presentada a la Jornada preparatoria de la European Association of Tax Law Professors 2015, «Surcharges and Penalties in Tax Law» (recargos y sanciones en el ámbito tributario), organizada por la Rama española de la EATLP con la colaboración de la UNED, PwC, el IEF y la AEDAF, celebrada en la UNED el 11 de marzo de 2015.

1. PLANTEAMIENTO

Los tributos, en cuanto contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, requieren de un sistema legal que evite retrasos o incumplimientos. Lo propio sucede con las cuotas de la Seguridad Social, pues constituyen una partida esencial dentro del presupuesto de ingresos para financiar los gastos sanitarios y el sistema público de pensiones. Por ello, el legislador impone un conjunto de prestaciones que acompañan tanto a los tributos como a las cotizaciones sociales con el fin de indemnizar, disuadir o, incluso, castigar la omisión del pago de las cuotas en el plazo fijado en la norma. Esas prestaciones adoptan la forma de intereses de demora, recargos y sanciones. Grosso modo, puede decirse que los primeros tienen finalidad indemnizatoria del retraso¹, los recargos disuasoria del incumplimiento, y las sanciones, cuya cuantía es superior a los recargos, se establecen para los comportamientos infractores como medida punitiva.

En este trabajo nos ceñiremos al estudio de los recargos aplicables en materia tributaria y de la Seguridad Social cuando se presenta extemporáneamente sin requerimiento previo la declaración o autoliquidación del tributo o se ingresa fuera de plazo la cotización social.

Aunque se trata de prestaciones que responden a finalidades similares, estimular el pago voluntario en el plazo concedido, las peculiaridades de ambas recaudaciones hacen que se aplique de diversa forma y en distinta cuantía según se trate de deudas tributarias o de débitos frente a la Seguridad Social², si bien el propio legislador en ocasiones ha buscado la aproximación, como hizo con la Ley 53/2003 que modificó los recargos en el ámbito de la Seguridad Social en sintonía con su regulación tributaria. Una muestra de la separación la encontramos en la incidencia automática en la vía ejecutiva transcurridos los plazos de pago en el periodo voluntario en el ámbito laboral³; la modificación del título ejecutivo en la esfera fiscal (con la desaparición de la

¹ Aunque la STC 76/1990, de 26 de abril, analizando el incremento del 25% sobre el interés legal del dinero, afirmó que «su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes en su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a este supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos». Pero lo hizo sobre la base de la diferente finalidad de los intereses según sean adeudados por la Administración o por los administrados (FJ 9.º), incidiendo en la culpabilidad para la aplicación de los intereses de demora. No podemos estar de acuerdo con estos argumentos, tras los que se vislumbra el interés recaudatorio de la Hacienda Pública.

² MADRID YAGÜE, P.: «Sobre la constitucionalidad del artículo 28.1 de la Ley General de la Seguridad Social (Comentario a la STC 121/2010, de 29 de noviembre)», *Revista española de Derecho del Trabajo*, n.º 150, 2011, pág. 515. Dicha autora cita como ejemplo de la separación entre ambas normativas los tres aspectos que se mencionan a continuación.

³ En el ámbito fiscal, tras el periodo voluntario de autoliquidación si la Administración no requiere al sujeto pasivo se abre un plazo de regularización voluntaria cuyo pago impide el comienzo del periodo ejecutivo. En tal sentido, GARCÍA DíEZ observa que en los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación se rompe «la línea de continuidad que pudiera existir entre el periodo voluntario y el periodo ejecutivo de pago», operando «como un verdadero

certificación de descubierto⁴); y la regulación vigente de la impugnación de los actos de gestión recaudatoria de la Seguridad Social, que no contempla la vía económico-administrativa previa a la jurisdiccional. No obstante, ello no justifica la quiebra de los principios de equidad y proporcionalidad, como ocurre con la imposición de plano de los recargos de la Ley General Tributaria (LGT) frente al tratamiento que reciben en la normativa de la Seguridad Social.

Primero analizaremos los recargos tributarios, su regulación vigente desde la aprobación por la Ley 58/2003, General Tributaria, sus caracteres y la jurisprudencia, así como la doctrina constitucional sobre la anterior normativa.

A continuación se abordará la naturaleza jurídica de las cuotas de la Seguridad Social, pues constituyen la base de aplicación de los recargos, y su concreción permitirá fijar el régimen jurídico aplicable en su exacción, sobre todo cuando existen unos procedimientos en el ámbito jurídico-privado para los seguros y en el público para los tributos, que podrían servir de modelo en este punto.

Después, se verán las líneas esenciales del procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante LGSS), y se examinarán los recargos exigibles por el incumplimiento en los plazos de ingreso de las cotizaciones, estudiando su naturaleza y su régimen jurídico en las diversas redacciones dadas a la LGSS.

Finalmente, se sentarán las conclusiones que derivan de las principales observaciones de este estudio partiendo de las divergencias y similitudes entre ambas figuras.

2. LOS RECARGOS TRIBUTARIOS DE REGULARIZACIÓN

2.1. REGULACIÓN LEGAL

Los recargos por ingreso extemporáneo y espontáneo de la deuda tributaria sufrieron numerosas modificaciones en su redacción hasta la LGT de 2003. Dichas modificaciones legislativas parten de una premisa básica: una regulación excesivamente laxa favorecería el cumplimiento

"periodo de regularización" dentro del cual el contribuyente puede eludir las potenciales consecuencias sancionadoras de su inicial comportamiento antijurídico». Cfr. GARCÍA DíEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2014, pág. 5.

⁴ En materia tributaria la providencia de apremio debía dictarse en virtud de una certificación de descubierto, individual o colectiva, expedida por los órganos de la intervención, a propuesta de los órganos de recaudación, que fue suprimida por la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995. Ello fue criticado con fundamento por la doctrina, pues constituía una garantía de que la deuda apremiada no se había satisfecho.

El artículo 63 b) del Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación de la Seguridad Social, prevé que las reclamaciones de deuda serán expedidas por la Tesorería General de la Seguridad Social y deberán contener la «naturaleza y periodo del descubierto».

tardío y una normativa demasiado estricta impediría que la regularización fiscal se efectuase de modo voluntario. A nuestro juicio esta observación no se tuvo en cuenta por el legislador en las reformas anteriores a la de 1995, que parecía más preocupado por solucionar los problemas inmediatos del cumplimiento tardío de la deuda tributaria que por lograr una regulación lo suficientemente meditada como para lograr su continuidad en el tiempo y su progresivo asentamiento en la conciencia de los obligados tributarios.

Dos de esas redacciones fueron enjuiciadas por el Tribunal Constitucional (TC) declarando inconstitucionales los recargos del 50 y del 100 % como se verá después:

- La de la Ley 46/1985, según la cual los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo comportaban el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas, sin que el resultado fuera inferior al 10 % de la deuda tributaria.
- Y la de la Ley 18/1991, que fijó para los ingresos por declaraciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo un recargo único del 50 %. No obstante, si el ingreso se efectuaba en los tres meses siguientes al término del plazo, el recargo era del 10 %. Y si no se efectuaba el ingreso al presentar la declaración o autoliquidación extemporánea, sin solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago, se exigía en vía de apremio un recargo único del 100 %.

Su regulación vigente proviene de la actual LGT, de 2003, cuyo artículo 27 lleva por título: recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, aunque la razón de ser del recargo es el ingreso extemporáneo, pues no cabe exigirlo si la deuda se pagó en plazo y solo se presenta fuera del mismo la copia de la autoliquidación⁵. Es decir, precisa de la existencia de una deuda, y a diferencia del ámbito penal donde la regularización exige el ingreso, la LGT permite su aplicación aunque la presentación no venga acompañada del ingreso⁶, en cuyo caso se añadirían los recargos del periodo ejecutivo. El Tribunal Supremo (TS) en dos recursos de casación ha precisado los siguientes requisitos para la exacción del recargo: extemporaneidad de la decla-

⁵ Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana de 19 de septiembre de 2014 señala que «una vez ingresada la cuota del impuesto dentro del plazo reglamentario, el retraso en la presentación de la copia de la autoliquidación y documentación complementaria ante la oficina competente constituye, todo lo más, el incumplimiento formal del que, por no producir perjuicio o daño patrimonial alguno, no puede derivarse la aplicación de una medida indemnizatoria como el recargo». En suma, solo cuando la declaración e ingreso –ambos– se han producido fuera de plazo cobra sentido, virtualidad y aplicación el artículo 27 de la LGT (FJ 3.º).

⁶ Como afirma la STSJ de la Comunidad Valenciana de 11 septiembre de 2012 el recargo se impone ante la extemporaneidad, no del ingreso de la deuda, sino de la declaración tributaria. También se impone por la presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración, y sin ingresar la deuda pero solicitando simultáneamente el aplazamiento o fraccionamiento, como señaló la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de marzo de 2010.

ración o autoliquidación⁷, espontaneidad de la misma sin que medie requerimiento previo de la Administración, constancia del periodo impositivo al que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización, y existencia de una deuda a ingresar (SSTS de 6 de febrero de 2012). Cabe entender que no es preciso que la regularización sea íntegra, por la totalidad de la deuda, si bien por la parte no ingresada cabría exigir sanciones e intereses de demora si lo descubre la Administración⁸.

Concretamente, el artículo 27 de la LGT establece las siguientes situaciones:

- Autoliquidaciones con ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento: dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del periodo voluntario se pagará un recargo del 5, 10 o 15 % respectivamente, sin intereses de demora ni sanciones, y a partir de los 12 meses del 20 % más los intereses de demora computados desde el día siguiente al término de los 12 meses, sin sanciones.
- Liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento: se aplican los mismos recargos e intereses.
- Autoliquidaciones sin ingreso presentadas fuera de plazo sin requerimiento y declaraciones sin posterior ingreso tras la liquidación: se inicia el periodo ejecutivo y, a los anteriores recargos e intereses, se suman los del periodo ejecutivo (recargo ejecutivo del 5 %, de apremio reducido del 10 % o de apremio ordinario del 20 %).

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, añadió un apartado cinco al artículo 27, reduciendo el recargo un 25 % si se paga en el plazo establecido en la ley o en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, para fomentar el pago íntegro del principal y la prestación accesorio. De este modo pasarían a ser el 3,75 %, el 7,5 %, el 11,25 % y el 15 %. De la exposición de motivos puede colegirse que el objeto de dicha modificación era facilitar el pago y reducir la litigiosidad⁹.

⁷ La ley distingue la presentación extemporánea de autoliquidaciones, donde el contribuyente califica los hechos, los cuantifica e ingresa la cuota o solicita la devolución, y declaraciones, donde se limita a declararlos para que la Administración liquide el tributo.

⁸ Aunque en alguna sentencia se ha liquidado el recargo sobre la cantidad total, lo correcto es girarlo «sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones» o «sobre el importe de la liquidación derivada de las declaraciones extemporáneas». Sobre la deuda adicional podría aplicarse el régimen general de infracciones y sanciones e intereses de demora. Véase, en este sentido, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria a determinadas autoliquidaciones y declaraciones incorrectas», *RCT*, CEF, n.º 367/2013, págs. 29 y 30 (disponible en www.ceflegal.com).

⁹ Así lo señaló la STSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2014 en su FJ 2.º: «Aunque la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 no hace referencia en concreto a la modificación del artículo 27 de la Ley 58/2003, sí alude genéricamente a que se introducen diversas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la finalidad de reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria, y además sí lo hace en concreto a la modificación del artículo 188 de la Ley 58/2003, que enmarca en ese sentido, y con el objeto de facilitar el pago. Dada la similitud entre la modificación de ambos artículos, fluye sin dificultad que la introducción del apartado 5 del artículo 27 de la LGT tiene también por objeto facilitar el pago y, en última instancia, reducir la litigiosidad».

2.2. NATURALEZA Y FINALIDAD

El TC ha analizado su finalidad en la regulación anterior a 1995. Las SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, y 198/1995, de 21 de diciembre, en referencia al interés mínimo del 10 % del anterior artículo 61.2 de la LGT (redacción dada por la Ley 46/1985), le otorgaron una función resarcitoria por el retraso en el pago junto a otra disuasoria de la tardanza en el pago. Esta última función disuasoria, coercitiva o de estímulo integra una penalización económica equiparable a la cláusula penal del Derecho civil, dándoles un cierto matiz sancionatorio, pero no los convierte en sanciones en sentido propio por cuanto su función no es represiva, retributiva o de castigo en cuanto –añade el Tribunal– no alcancen el valor de las sanciones. En la segunda sentencia va más allá al afirmar que «el artículo 61.2 de la LGT, al no ser considerado como imposición de una sanción no exigirá procedimiento ni audiencia del interesado» (FJ 2.º), lo que no es lógico pues en cuanto cláusula penal o multa coercitiva, será preciso acreditar la existencia de retraso culpable y ofrecer al deudor la posibilidad de presentar alegaciones.

La STC 276/2000, de 16 de noviembre, enjuiciando el recargo del 50 %, vigente hasta 1995 (redacción dada por la Ley 18/1991), con el argumento de la inexistencia de «una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones» concluyó que cumplía, además de las funciones indicadas, «la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores» (FJ 5.º). Igualmente, la STC 291/2000, de 30 de noviembre, otorgó naturaleza sancionadora al recargo del 100 %, vigente igualmente hasta 1995¹⁰.

En ambas sentencias se explicitó que aunque los recargos del 50 y del 100 % cumplieran otros fines distintos de los punitivos –en particular, una función resarcitoria–, ello no excluye su función punitiva o de castigo, ni permite fragmentarlo atendiendo a las diversas finalidades del mismo (SSTC 276/2000, FJ 5.º, y 291/2000, FJ 10.º). Con base en ello concluyó su inconstitucionalidad por imponerse sin procedimiento contradictorio alguno, vulnerando el derecho a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías, reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución española (CE).

Ante el posterior intento de la Administración de aplicar estos recargos mediante un procedimiento sancionador, la STC 39/2011, de 31 de marzo, señaló que el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 25.1 de la CE, «impide a la Ad-

¹⁰ Ello motivó varias sentencias del TS declarando el derecho del recurrente a ser indemnizado por la Administración del Estado en el importe de la cuantía de las cantidades ingresadas, más los intereses legales. Véase por todas la STS de 12 de septiembre de 2005.

Afirma la STC 291/2000 que si en la STC 276/2000 «consideramos que al tener el recargo una cuantía del 50 % no podía considerarse que cumpliera una función de estímulo positivo –la cuantía del recargo coincidía exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT–, en este supuesto, en el que la cuantía del recargo es del 100 %, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador, ni se trata de un medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, ni, por supuesto, tiene naturaleza tributaria» (STC 291/2000, FJ 10).

ministración tributaria volver a imponer dicho recargo de naturaleza sancionadora al estar previsto en una disposición legal que ya habría sido expulsada del Ordenamiento jurídico» (FJ 5.º)¹¹.

Frente al argumento cuantitativo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) es más flexible en la apreciación del carácter sancionador de los recargos. En tal sentido, la STEDH de 23 de noviembre de 2006, caso Jussila c. Finlandia, si bien en materia penal, asimila la figura del recargo fiscal a la sanción tributaria a partir de su presupuesto de activación, la realización de una conducta infractora, sin que la mera y simple graduación del recargo en función del retraso sea suficiente para excluir a priori su naturaleza punitiva¹².

Se han calificado por algún autor como sanciones impropias porque su presupuesto de aplicación es «la realización de una conducta contraria a Derecho (antijurídica), como es el incumplimiento de la norma tributaria que disciplina el plazo de exigibilidad de cada tributo», implica un aumento de la deuda tributaria, lo que constituye una consecuencia desfavorable para el obligado tributario, y se aplican al margen de un procedimiento que permita al contribuyente justificar las razones de su cumplimiento intempestivo¹³.

Pensamos que su naturaleza es mixta: resarcitoria o indemnizatoria (como los intereses de demora) y disuasoria o preventiva (como las sanciones), pudiéndose equiparar a las sanciones en el recargo del 20 % por ser compatible con los intereses de demora generados a partir del año, que agotarían parcialmente la función compensatoria, no ser gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades¹⁴, al igual que las sanciones y a diferencia de los intereses de demora, y aplicarse el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables del artículo 9.3 de

¹¹ El Abogado del Estado pretendía que el Tribunal permitiera, en caso de comportamiento culpable, la exigencia por la Administración del recargo del 100 %, o la imposición de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el artículo 79 a) de la LGT, con fundamento en que la inconstitucionalidad no se produce porque la sanción que establece incurra en alguna «forma de arbitrariedad intrínseca», sino «exclusivamente» porque se impone sin observar las garantías del artículo 24.2.

¹² Por ello, como advierte MARCO PEÑAS, «si bien es cierto que el Tribunal de Estrasburgo utiliza las nociones estudiadas en un contexto particular, esto es, en el examen de la aplicabilidad del artículo 6 del Convenio en su dimensión penal, ello no obsta a que se puedan extraer conclusiones en lo que se refiere a la naturaleza punitiva del recargo desde el punto de vista del Ordenamiento español. Del estudio comparativo realizado se desprende que el TEDH es mucho más generoso que el Tribunal Constitucional en la apreciación de la naturaleza punitiva de medidas tributarias análogas al recargo por declaración extemporánea voluntaria». Cfr., MARCO PEÑAS, E.: «La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional Español», *RCyT*, CEF, núm. 320/2009, pág. 40.

¹³ GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 3/2014, pág. 13.

¹⁴ Artículo 15 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades: «No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo». El TRLIS era más explícito al mencionar «... el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones».

la CE¹⁵ (art. 10.2 LGT: las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado).

2.3. IMPROCEDENCIA DEL AUTOMATISMO Y NECESIDAD DE APRECIAR LA CULPABILIDAD

Consecuencia de este carácter represivo es la necesidad de apreciar la culpabilidad para su exacción, seguir un procedimiento que permita al obligado tributario exonerarse si actúa diligentemente o fuera culpa de la Administración, su no deducibilidad fiscal, la aplicación retroactiva de la regulación *in bonam partem* y, por último, que no se extienda a terceros la responsabilidad de su pago con carácter general¹⁶. Tampoco debería concurrir con las sanciones, conforme al artículo 180 de la LGT.

Convenimos con MARTÍN QUERALT et ál. en que el legislador no los identificó con las sanciones para evitar la aplicación del principio de culpabilidad (es un supuesto objetivado) y del régimen jurídico sancionador (graduación, procedimiento con previa audiencia del interesado, condonación, carácter intransmisible)¹⁷. La inexistencia del derecho de audiencia podría vulnerar el artículo 105 c) de la CE que exige la audiencia del interesado para dictar un acto administrativo¹⁸.

En tal sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de abril de 2013 sostiene que «este precepto no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo» y añade que «no se trata de una norma de carácter sancionador, pues así se desprende de lo expuesto en el artículo 27.2 de la misma ley al establecer que los recargos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere de la existencia de culpabilidad, sino que se trata de una obligación *ex lege* que nace del mero hecho contemplado en la norma». Se trataba de un fallo en la implantación del sistema informático de la empresa que se califica por el tribunal como «cuestión previsible».

¹⁵ Como aprecia la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 1 de febrero de 2012, siguiendo la jurisprudencia del TS y del TC la retroactividad *in bonam partem* de las normas reguladoras de los recargos, le lleva «a apreciar una relativa identificación de la sanción con el recargo en el sentido que, sin duda, este último conlleva una penalización y, en cualquier caso, cuando se trata de las declaraciones extemporáneas y espontáneas, tiene una clara finalidad, a saber: la de servir de estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias» (FJ 5.º).

¹⁶ En esta orientación se pronunció LÓPEZ DÍAZ, A., en la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015, UNED, 21 de marzo de 2015, en su exposición de la Relación española.

¹⁷ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, C. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, pág. 499.

¹⁸ En tal sentido se han pronunciado FALCÓN y TELLÁ y GARRIDO FALLA, como puso de manifiesto LITAGO LLEDÓ en su comunicación a la Jornada preparatoria de la EATLP, UNED, 11 de marzo de 2015.

No obstante, matiza que «en aplicación de lo expuesto en el artículo 1.105 del Código Civil¹⁹, de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria y 1.090 del propio Código Civil, podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor» (FJ 3.º).

Esto es lo que motiva que el artículo 89.Cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) excluya su aplicación cuando «la rectificación de las cuotas... se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta ley²⁰ o se deba a un error fundado de derecho», ya que el carácter «al menos disuasorio del incumplimiento de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de derecho en la repercusión del impuesto. Debe advertirse, que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en la LGT» (FJ 4.º).

Esta debería ser la interpretación del artículo 27 de la LGT, excluyendo el recargo cuando no exista negligencia sino error fundado, caso fortuito o fuerza mayor.

En este sentido, las SSAN de 22 de octubre de 2009, 12 de diciembre de 2011, 1 de febrero y 5 de diciembre de 2012 han declarado la improcedencia del automatismo en la aplicación de los recargos por declaración extemporánea por razón de que su imposición requiere el análisis de la voluntariedad del contribuyente.

La SAN de 1 de febrero de 2012 enjuiciaba la presentación voluntaria y extemporánea de autoliquidaciones de los periodos 1, 3, 9, 11 y 12 del ejercicio 2004, tras una inspección del año 2003 en la que no se impusieron sanciones. Observa en su FJ 5.º que «la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente», de modo que las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario deben analizarse en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo (STSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008). Añade que la aplicación del recargo ha sido más perjudicial para el sujeto pasivo que si nada se hubiera hecho al respecto (estando, además, muy próxima la fecha de prescripción), aun en el caso de que

¹⁹ El artículo 1.105 del Código Civil exige de responsabilidad, fuera de los casos expresamente mencionados en la ley y de los que así lo declare la obligación, cuando concurren sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fuesen inevitables.

²⁰ Según el artículo 80 de la LIVA relativo a la «Modificación de la base imponible», la base imponible se modificará cuando:

1. «... por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado...».
2. «... el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso...».
3. «... los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables» en los términos previstos en la LIVA.

la Administración hubiera inspeccionado dichos ejercicios, ya que en idéntico supuesto de hecho la Inspección consideró que no había una conducta ni tan siquiera típica a los efectos de sancionar.

Concluye que esa diferencia de trato «pugna con los principios de justicia material pues resulta favorecido el contribuyente que opta por no rectificar frente a aquel que sí lo hace, además, de con el principio de la buena fe de la Administración», que «tenía en su poder ya la total información para practicar los ajustes necesarios también en los ejercicios subsiguientes» y no extendió a tales ejercicios el procedimiento. El fallo anula la liquidación de los recargos, con base en el principio de proporcionalidad, principio que requiere una adecuación o armonía entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo, y se incardina en lo que la sentencia denomina «justificación teleológica», en cuanto el recargo objeto de esta sentencia se aparta de la finalidad del recargo del artículo 27 de la LGT.

La SAN de 5 de diciembre de 2012, con fundados argumentos, anuló el recargo impuesto a un contribuyente que no pudo presentar en plazo la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por vía telemática debido a problemas informáticos en la validación de determinadas casillas, lo que fue confirmado por el Director del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Tributaria. Señala el fallo que los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos se vulneran si se impone a estos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso, pues el contribuyente intentó cumplir con la diligencia temporal requerida, y se le penalizó con un recargo derivado de un problema de la Administración no imputable al contribuyente. Y añade que el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas, en relación con el criterio de la Inspección y del órgano de revisión económico-administrativo.

Es causa suficiente para apreciar la existencia de fuerza mayor, que justifica el incumplimiento de la obligación de declarar en plazo y la no imposición del recargo, la grave enfermedad del contribuyente, como afirmó la STSJ de Cataluña de 1 de diciembre de 2011. En este sentido, la SAN de 16 de junio de 2014 (rec. 225/2013), bajo la vigencia de la anterior LGT, anuló una sanción a una persona que regularizó en el tercer trimestre lo que debió hacer en el segundo al no contar con la persona idónea para la contabilización del IVA por grave enfermedad. Tampoco procede su exacción en el supuesto de declaración complementaria fuera de plazo motivada por la respuesta realizada por la Administración a consulta del contribuyente en la que se incumplió manifiestamente por la Administración el plazo para su resolución, según STSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008.

También el TS se ha pronunciado al respecto en un recurso de casación para la unificación de doctrina. Si bien se desestima por falta de identidad entre la sentencia impugnada y la sentencia de contraste ante la carencia en las identidades objetivas, subjetivas y causales, es interesante porque concluye la necesidad de que concurra la culpabilidad en el retraso para exigir el recargo, criterio en que confluyen ambas sentencias. En concreto, la sentencia de contraste enjuiciaba a un contribuyente que quería cumplir diligentemente sus obligaciones tributarias y no lo hizo porque la Administración acreedora no puso a su disposición en plazo los «modelos» necesarios. La Administración tuvo conocimiento puntual de los intentos fallidos del contribuyente para cumplir en plazo con sus obli-

gaciones fiscales, mediante los oportunos escritos del sujeto pasivo en los que puso de manifiesto la imposibilidad de presentar su declaración. Sin embargo, la primera vez que la Hacienda Pública se dirigió al sujeto pasivo fue para indicarle que se le iba a aplicar un recargo por presentación tardía de la autoliquidación y del ingreso que de la misma derivaba. Señala la STS de 15 de diciembre de 2014 que «el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos... impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas», concluyendo que «la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino de la tardanza de la Administración en poner a disposición de los contribuyentes los medios materiales (y accesorios) que permiten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales» (FJ 3.º).

Se debe dar la oportunidad al contribuyente de explicar las circunstancias del retraso antes de imponer automáticamente el recargo. FALCÓN Y TELLA apunta la necesidad de abrir «un expediente para comprobar si existió o no retraso culpable, como empieza a exigir la jurisprudencia»²¹. Como observan algunos autores, habría que vincular la aplicación de los recargos del artículo 27 de la LGT a la ausencia de causas de justificación del artículo 179.2 de la LGT, de modo que un supuesto de fuerza mayor o de interpretación razonable de la norma impediría su exacción²².

El Código de buenas prácticas tributarias elaborado en el seno del Foro de grandes empresas prevé la posibilidad de presentar un anexo explicativo con la declaración manifestando los criterios utilizados a efectos de que la Administración determine el dolo o culpa. Algo similar se debería establecer en estos casos de presentación extemporánea, permitiendo justificar el exceso de plazo en orden a apreciar una posible excusa absolutoria²³.

2.4. CONTROVERSIDAD JUDICIAL DE LOS APARTADOS 4 Y 5 DEL ARTÍCULO 27: IDENTIFICACIÓN DEL PERIODO DE REGULARIZACIÓN Y REDUCCIÓN POR PAGO TOTAL

Hay que mencionar dos apartados del artículo 27 que están dando problemas en los tribunales. El cuarto, relativo a la necesidad de identificar el periodo objeto de regularización, y el quinto, que prevé una reducción de la cuantía del recargo para fomentar su pago en el plazo señalado en dicho precepto.

²¹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Inicio del periodo ejecutivo, intereses y recargos: una propuesta de reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013, pág. 3.

²² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pág. 170; GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea...», ob. cit., págs. 15 y ss.

²³ Apartado 2.4: «Los contribuyentes podrán presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, manifestando los criterios seguidos en la preparación de las mismas así como los hechos en los que se basan, lo cual, si los hechos se adaptan a la realidad y los criterios están razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente por la AEAT a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que se refiere la Ley General Tributaria». En tal sentido se pronuncia GARCÍA DÍEZ, C.: «Recargos por presentación extemporánea...», ob. cit., pág. 15.

El apartado 4 precisa que «las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo». Se trata de evitar una práctica extendida sobre todo en el IVA, el Impuesto General Indirecto Canario y las retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), consistente en declarar al final del ejercicio el importe correspondiente a un periodo de declaración mensual o trimestral anterior, sin especificarlo²⁴. Ello supone que las regularizaciones tácitas no pueden acogerse a este precepto, siendo plenamente sancionales. El TS ha señalado en numerosas sentencias la necesidad de identificar el tributo y el periodo al que se refiere la declaración extemporánea (SSTS de 6 de febrero, 9 de abril y 4 de octubre de 2012, y 14 de enero y 31 de mayo de 2013).

Pero la redacción anterior de estos recargos, en el artículo 61.3 de la LGT de 1963, no incluía esta mención, y la AN consideró que era improcedente imponer una sanción e intereses de demora al existir una falta de tipificación o, al menos, una defectuosa tipificación en la LGT 230/1963 de este supuesto (SAN de 23 de marzo de 2010 y otras anteriores), siguiendo al TC en su Sentencia 52/2003, de 17 de marzo, que prohíbe «... la interpretación extensiva y la analogía "in malam partem", es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan...». Recuerda la SAN de 23 de marzo de 2010 el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, elaborado por la Secretaria de Estado del Ministerio de Hacienda el 23 de enero de 2003, indicando la conveniencia de aclarar la tipificación respecto de los obligados tributarios que, si bien operan de la forma mencionada, ingresan en una declaración ulterior la cuota inicialmente omitida, pero lo hacen sin consignar su carácter extemporáneo. Dicho informe se remitía, a su vez, al Informe de 2001 indicando que estos casos deberían tipificarse como infracción tributaria, pero no de la máxima gravedad pues el obligado tributario ha acabado regularizando su situación. Recalca que «no debe ser objeto del mismo tratamiento el obligado que no ingresa que aquel que ingresa pero en una declaración posterior», distinguiendo también si media dolo, culpa o simple negligencia, pues en otro caso «estos últimos resultarían sancionados en forma desproporcionada por excesiva».

Sin embargo, la STS de 27 de septiembre de 2010 en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 308/2008 señaló que en estos supuestos no existe una regularización voluntaria. El TS establece cuatro requisitos para la aplicación del recargo: la existencia de una deuda tributaria a ingresar, la extemporaneidad de la declaración o autoliquidación, su espontaneidad, y que conste el periodo impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización. Por tanto, el artículo 61.3 de la LGT de 1963 no permite la «regularización tácita» sino que requiere «cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea». Dicho criterio ha sido recogido en posteriores sentencias, como la de

²⁴ Véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La aplicación de los recargos del artículo 27...», ob. cit., pág. 7, quien señala que la STSJ de Madrid de 26 de octubre de 2006 lo aplicó también al Impuesto sobre Sociedades, en relación con un ingreso que se debió incluir en una autoliquidación anterior.

7 de febrero de 2013²⁵ y la de 26 de junio de 2014 (rec. 1421/2012). Observa esta última que la regularización de la situación tributaria conforme al artículo 61.3 de la LGT «contempla los casos en que los ingresos extemporáneos se efectúan acompañados de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, en las que lógicamente se exterioriza ante la Administración tributaria la procedencia de las cuotas que se ingresan fuera de plazo. En caso contrario, si se efectúa el ingreso extemporáneo sin identificarlo, confundido o camuflado con otras cuotas correspondientes a un periodo posterior, es claro que existe una ocultación o enmascaramiento de ese ingreso extemporáneo, que entre otras cosas busca evitar el pago del recargo por extemporaneidad, por lo que tal conducta no se ajusta a la regularización contemplada en el artículo 61.3 de la LGT y constituye la conducta típica que describe como infracción grave el artículo 79 letra a) de la LGT» (FJ 4.º). Añade que «la sentencia recurrida, cuando alude a la aplicación del principio de proporcionalidad, pone de manifiesto que nos encontramos ante la imposición de la sanción mínima prevista para la infracción cometida, al aplicarse el porcentaje del 50 % sobre la cuota...» por lo que no hay margen cuantitativo alguno para su reducción (FJ 5.º). Y respecto a la posible infracción del artículo 25.1 de la CE que impide imponer sanciones por conductas que en el momento de producirse no constituyen infracción según la legislación vigente, afirma que «tanto la regulación del artículo 61.3 de la LGT 230/1963 como el artículo 27.4 de la LGT 58/2003 exigen una serie de requisitos para llevar a válido efecto las regularizaciones tributarias voluntarias, tales como la identificación expresa del periodo a regularizar así como contener con carácter único los datos relativos a dicho periodo, que no han sido cumplidos en este caso por la recurrente». Concluye, en cuanto al requisito omitido en el artículo 61.3 de la LGT, y en línea con la STS de 27 de septiembre de 2010, que «era una exigencia implícita el que se indicara expresamente el impuesto, periodo y datos necesarios para comprobar la autoliquidación o liquidación e ingreso extemporáneo con el que se pretende regularizar la autoliquidación omitida o incorrectamente formulada» (FJ 6.º).

No obstante, la AN considera desproporcionado tratar de igual forma la regularización voluntaria, aunque sea tácita, y el pago previo requerimiento. Por ello, partiendo de que el TS no se ha pronunciado sobre la determinación de la sanción ha propuesto un criterio más acorde al principio de proporcionalidad, tomando como base de la sanción «la cantidad efectiva dejada de ingresar». Así, en las SSAN de 21 de noviembre (liquidación del IVA periodos 2003 y 2004) y 17 de diciembre de 2013 (liquidación del IVA periodos 1999 a 2001) propone a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT, computar únicamente los intereses por el retraso en efectuar el ingreso más el recargo por la extemporaneidad de la declaración, aplicando sobre la suma de estos dos importes el tipo sancionador correspondiente²⁶. Ello con base en las exigencias del principio de proporcionalidad (art.

²⁵ Esta se remite a Sentencias anteriores de 9 de mayo de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 267/2007), 15 de septiembre de 2011 (recurso de casación núm. 1258/2009), 4 de octubre de 2012 (recurso de casación núm. 4462/2010) y 31 de mayo de 2013 (recurso de casación 3056/2010).

²⁶ Señala la SAN de 21 de noviembre de 2013 que de la doctrina del Tribunal Supremo «... se deduce que no son posibles las regularizaciones voluntarias tácitas, y resulta procedente en estos casos de ingresos sin ajustarse a lo dispuesto en el artículo 27.4, el correspondiente régimen sancionador, pero las exigencias del principio de proporcionalidad

131.3 de la Ley 30/1992, art. 178.2 de la LGT 58/2003), que exige una clara adecuación entre la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción a imponer, pues de lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción.

En la Sentencia de 21 de noviembre de 2013 (rec. 278/2012) se aplicó la vigente LGT a la regularización tácita que hizo el contribuyente en el tercer trimestre de 2004 del IVA omitido en el segundo trimestre²⁷. El artículo 191 de la LGT en su apartado 1 *in fine* dispone que «la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción», y el apartado 6 advierte de que «siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados... sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley». Esta interpretación mantiene la calificación como infracción leve, pero no toma como base de la sanción la cuota tributaria omitida en la autoliquidación defectuosa, sino el perjuicio real que se le ocasiona a la Administración por la falta de ingreso.

Ciertamente una interpretación literal del artículo 191.1 de la LGT llevaría a considerar como base de la sanción dicha cuota, pero una interpretación sistemática, teniendo en cuenta los principios apuntados en la propia LGT y en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y teleológica, habida cuenta la finalidad del sistema sancionador de prevenir y reprimir estos comportamientos, aconsejan atemperar su cuantía a un comportamiento menos grave que la omisión de ingreso seguida de un requerimiento por la Administración pero más dañino que la regularización expresa. Además el propio artículo 191.6 en su segundo párrafo viene a establecer que es más grave el comportamiento de quien es requerido al disponer que no será aplicable el párrafo anterior –es decir, la calificación en todo caso como infracción leve– cuando la autoliquidación se realice previo requerimiento.

Un criterio similar al de estas sentencias fue apuntado bajo la anterior redacción del artículo 61.3 de la LGT de 1963 por BLÁZQUEZ LIDOY²⁸. Según este autor, debería exigirse en dicho pre-

(art. 131.3 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del PAC, art. 178.2 LGT 58/2003), que exige una clara adecuación entre la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción a imponer, y sobre cuyo alcance en estos casos, no se ha pronunciado dicha Jurisprudencia, nos obliga a considerar que a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT 58/2003, solo puede apreciarse, como bien dice la actora, la cantidad efectiva dejada de ingresar, que en este caso coincide con lo expresado en el acta de conformidad, A01-76011814, esto es, la cifra de 45.565,30 euros, a la cual habrá que añadir el recargo no ingresado por la actora, y sobre ella aplicar el tipo sancionador correspondiente, porque de lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción».

²⁷ En la segunda era claramente de aplicación la LGT de 1963, en la primera la infracción se entiende cometida en el segundo trimestre del IVA a presentar el 20 de julio de 2004, y la vigente ley entró en vigor el 1 de julio de dicho año, sin perjuicio de su aplicación retroactiva si es más favorable.

²⁸ Añade que otra posibilidad sería girar intereses de demora sobre la aludida base, pero en este caso, a nuestro juicio, no se resarce ni se disuade adecuadamente tal comportamiento. Cfr. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT», RCyT. CEF, núm. 51/1999, pág. 50.

cepto una declaración rectificativa, y destaca que «lo más importante serían los efectos asociados a dicho incumplimiento, que no deberían impedir la correcta regularización de la obligación tributaria principal, sino que tendrían que limitarse a una sanción grave o un recargo cuya base fuera, precisamente, la deuda que se ha tratado de evitar, es decir, los propios recargos y, en su caso, los intereses de demora». Consideramos más adecuado aplicar una sanción a la deuda que se ha intentado evitar para, de este modo, cumplir con el carácter disuasorio del recargo, compeliendo al contribuyente a realizar la declaración rectificativa indicando el periodo al que se refiere.

Veámoslo con un ejemplo, comparando la aplicación de la sanción sobre la deuda ya regularizada o sobre el recargo más los intereses de demora, frente a la simple exacción del recargo. Un contribuyente ingresa 1.000 euros correspondientes al primer trimestre del IVA en la cuarta autoliquidación. El importe a satisfacer varía según se siga la postura de la Administración, de la sentencia comentada, o del contribuyente.

- Aplicando el criterio de la Administración se le impondría una sanción de 500 euros (el 50 % de 1.000) más los intereses de demora por los nueve meses de retraso, que suman 33 euros (el 4,375 % en 2015). En total 533 euros.
- Con la interpretación de la AN se tomaría como base de la sanción el recargo de 150 euros (el 15 %) más 33 euros de intereses de demora, siendo la sanción de 91,5 euros (el 50 % de 183). En total, pagaría 274,5 euros.
- Si únicamente se aplican los recargos, pagaría solo 150 euros.

Nos parece un criterio acorde con el principio de proporcionalidad consagrado en los artículos 3.2 de la LGT y 131 de la Ley 30/1992, guardando «la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada», y promoviendo «que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas», tal como reza este último precepto²⁹.

Señala que «lo fundamental pasa por determinar cuáles serían los efectos del incumplimiento del citado requisito. Entiendo que habría regularizado su situación tributaria respecto de la obligación principal porque, y no hay que olvidarlo, espontáneamente ha satisfecho la deuda debida en concepto de tributo, cumpliendo con su deber constitucional. Sin embargo, deberían repararse los perjuicios causados a la Hacienda Pública. Y en este sentido, una solución sería exigir intereses de demora sobre el recargo e intereses, en su caso, del artículo 61.3. Otra, una sanción o un recargo sobre la misma base. En este último caso, lo que a mi juicio se estaría haciendo es adaptar la redacción dada del artículo 79 b) de la LGT a un supuesto especial: presentar «de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación», aunque en este caso no de un tributo, sino de un recargo y, en su caso, de unos intereses. De esta manera, se discernirían cuáles han sido las conductas reprobables y los efectos jurídicos que se derivarían de dichas actuaciones perniciosas. *Ibidem* pág. 45.

²⁹ Dicho precepto se reproduce por el artículo 29 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, en vigor desde el 2 de octubre de 2016. En todo caso, el principio de proporcionalidad tiene un campo de aplicación más amplio que el puramente sancionador. Así, en la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se aplica a la adopción de medidas provisionales (art. 56), la ejecución forzosa (art. 100), el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria (art. 129), y en la Ley 40/2015, de forma novedosa,

Sin embargo, las SSAN de 29 de abril de 2015 (rec. 478/2012) y de 23 de junio de 2015 (rec. 278/2013), con base en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de fecha 20 de junio de 2013, asunto C-259/2012, y el ATC de 3 de febrero de 2015, asunto 4430/2014, no aplican este criterio³⁰.

La STJUE correspondiente a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal búlgaro indicó que sancionar con una «multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y abonado la totalidad de la cuota devengada más los intereses legales correspondientes» no se opone al principio de neutralidad fiscal, pero que «incumbe el órgano judicial nacional apreciar... si la cuantía de la sanción impuesta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal, y en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable sujeto pasivo». Debe recordarse que las SSTJUE tienen valor interpretativo en relación con los derechos fundamentales del contribuyente contenidos en la normativa comunitaria y, en especial, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea³¹.

Dicha sentencia motivó el planteamiento por Auto de la AN de 3 de junio de 2014 de una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la base sancionadora que ha de ser aplicada a un contribuyente que declaró un IVA trimestral frente a la declaración mensual que dictaminó la Administración³², dada la previsión del artículo 191.1 de la LGT cuando indica que «la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción», en relación con la sancionabilidad de estas conductas en el artículo 191.6 del mismo texto legal. La duda de inconstitucionalidad se plantea respecto del artículo 191.6 de la LGT, que tipifica este comportamiento como infracción leve³³, en concordancia con el citado ar-

bajo el epígrafe «principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad», para la limitación de derechos y exigencia de requisitos (art. 4).

³⁰ Se enjuiciaba el IVA correspondiente al periodo 2004, 2005 y 2006 del que derivaba una deuda tributaria, con origen en la falta de ingreso del IVA correspondiente (primer trimestre de 2004 a cuarto trimestre de 2005) y en el ingreso tardío del IVA devengado en otro trimestre.

³¹ El artículo 10.2 de la CE dispone que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España», entre los que destaca el tratado de adhesión a la actual Unión Europea.

³² Se trataba de un contribuyente que ingresó una deuda tributaria en autoliquidación del primer trimestre de IVA (marzo 2006). En posterior regularización, la Inspección consideró que, de acuerdo con el artículo 71.3 del Reglamento del IVA, el contribuyente habría debido presentar declaraciones mensuales (enero, febrero y marzo de 2006). Esta liquidación trimestral no cumplía, por tanto, los requisitos del artículo 27.4 de la LGT consistentes en identificar correctamente el periodo impositivo de liquidación, ya que el periodo correcto era el mensual y no trimestral.

³³ Según el cual «... siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos el apartado 4 del artículo 27 de esta ley...».

título 191.1 –base de la sanción– y 191.2 in fine, del mismo texto legal –que cuantifica la sanción en un 50%–, por posible vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones administrativas del artículo 25.1 de la CE, vinculado con el principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE (conductas infractoras de distinta gravedad pueden ser sancionadas de igual modo) y el principio de igualdad del artículo 14 en relación con el artículo 31.1 de la CE.

El TC en su Auto de 3 de febrero de 2015 acordó la inadmisión a trámite de dicha cuestión de inconstitucionalidad, reconociendo la razonabilidad de la sanción de este tipo de conductas que no constituyen regularizaciones del artículo 27.4 de la LGT, y que pueden convertirse en un mecanismo fraudulento de financiación de las empresas a costa del IVA que deben ingresar en detrimento del Tesoro Público. Se considera, además, que la desigualdad por indiferenciación no está protegida constitucionalmente³⁴, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual (STC 183/2014, de 6 de noviembre, FJ 3.º), por lo que el diferente trato alegado no tiene relevancia a efectos del artículo 14 de la CE. Observa que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo, pues solo cuando la desproporción suponga vulneración de otros derechos constitucionales cabrá, en su caso, declarar la inconstitucionalidad de la norma (STC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3.º). Admite la potestad exclusiva del legislador para configurar el sistema de infracciones mediante un «juicio de oportunidad», y aprecia que en este caso no existe un «patente derroche de coacción» que convierta la norma en arbitraria. Tampoco puede decirse que exista discriminación en la previsión de los tipos sancionadores, o que carezcan de justificación racional, dado que tienen diferente cuantía en las infracciones graves y en las leves, reservándose a los tribunales la determinación del alcance de determinado precepto legal. Esta argumentación debería, a nuestro juicio, haber considerado la distinta cuantía entre el recargo y la infracción leve en periodos breves –que supone un aumento del 5 al 50% además de los intereses de demora–, y que por ello requiere acreditar la culpabilidad, al menos a título de simple negligencia.

Con base en ello, la SAN valora en su FJ 5.º las circunstancias del caso –la gravedad de la conducta del recurrente y la finalidad perseguida por el mismo–, a los efectos de valorar tanto la culpabilidad como la proporcionalidad de la sanción en el aspecto relativo a la base reguladora de la misma³⁵. Y en línea con la argumentación de la resolución del TEAC impugnada, admite que en el presente caso el actor «incurrir en una conducta culposa, al menos por negligencia, de

³⁴ Resultante de sancionar con la misma cuantía fijada por una misma base y tipo del 50% a quien regulariza tardíamente incumpliendo las obligaciones formales del artículo 27.4 de la LGT y a quien no realiza ingreso alguno de la deuda tributaria.

³⁵ En el ámbito del derecho tributario sancionador el principio de culpabilidad ha de ser interpretado como lo hacía la Jurisprudencia que interpretó el artículo 77.4 de la LGT 230/1963. Parte de la STC 76/1990, de 26 de abril, y de la jurisprudencia del TS –Sentencia de 8 de marzo de 2003 por todas– sobre el principio de culpabilidad, que permite excluir el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria si la actuación del sujeto pasivo deriva de una interpretación razonable de la norma tributaria y no ha existido ocultación documental alguna. Señala que la vigente LGT reconoce este principio en el artículo 178 y 179, calificándolo como de responsabilidad, y concretando el artículo 179.2 las causas por las que puede tener lugar la exoneración de responsabilidad, aunque no de forma exhaustiva. E interpreta el principio de culpabilidad en el sentido de conocer si era exigible al sujeto pasivo otra conducta distinta en el supuesto de hecho concurrente.

modo que le era exigible otra conducta distinta, toda vez que de forma sistemática retrasaba la mayor parte del ingreso del IVA devengado al cuarto trimestre, sin que ello haya venido acompañado de la justificación de que el pago de las facturas de las Administraciones a quienes la actora prestaba sus servicios ha sido en ese momento y no en otro».

Advierte, por último, de que «la diferencia notoria entre los periodos observados, concretándose el ingreso del IVA, prácticamente, en el último de los trimestres, pone de relieve que no se trata de un mero error aritmético o justificable, sino que se trataba de una forma para retrasar el ingreso del IVA repercutido en el plazo correspondiente, lo que determina en el presente caso, y con pleno respeto a otros precedentes judiciales aplicar la base sancionadora tenida en cuenta por la Inspección de Tributos conforme al artículo 191.1 de la LGT respecto de la infracción contemplada en el artículo 191.6». Y concluye que la resolución impugnada justifica en estos términos el elemento subjetivo de la culpabilidad, sin que se pueda apreciar la existencia de fuerza mayor conforme al artículo 179.2 b) de la LGT (FJ 5.º).

En consecuencia, la AN confirma en este caso la liquidación y la sanción. No obstante, debe apreciarse que la parte actora fundamentó su pretensión en que concurría fuerza mayor como consecuencia del retraso en el pago por parte de las Administraciones públicas a las que prestó servicios de vigilancia de las facturas correspondientes, por lo que carecía de tesorería suficiente, pero no lo justificó en el juicio. Es por ello por lo que en este caso se aplica, como dice el fallo «la base sancionadora tenida en cuenta por la inspección de tributos conforme al artículo 191.1 de la LGT». En consecuencia habrá que valorar, según el criterio del TJUE, «las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable sujeto pasivo» y, como dice la AN, la gravedad de la conducta del recurrente y la finalidad perseguida por el mismo.

En cuanto al apartado 5 del artículo 27, prevé una reducción del 25 % del recargo por pago total de la deuda autoliquidada al presentarla, así como de la deuda liquidada por la Administración y del recargo en el plazo fijado en la liquidación, o «siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución»³⁶. Esta mención ha sido interpretada por la Administración desechando su aplicación cuando se solicita y se ingresa antes de la concesión.

³⁶ La reducción se aplica «siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea. El importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento».

Frente a ello, la SAN de 30 de octubre de 2014 reitera su procedencia cuando, solicitado el aplazamiento con garantía hipotecaria, se desiste posteriormente de dicha solicitud ingresando la deuda dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT y antes de que la Administración resolviera sobre el aplazamiento solicitado. De otro modo, señala, resultaría más beneficioso aplazar o fraccionar el pago de una deuda que abonarla a los 15 días de presentar la autoliquidación extemporánea, renunciando a la solicitud de aplazamiento. Y aunque el artículo 27.5 condiciona la reducción en caso de aplazamiento o fraccionamiento al ingreso en el plazo fijado en el acuerdo «que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o seguro de caución», la sentencia advierte de que ello no excluye otras formas de solicitud³⁷. Con fundamento en estas consideraciones estima el recurso y ordena a la Administración que dicte una nueva liquidación del recargo litigioso, con la reducción del 25 %.

En parecidos términos se pronuncia la STSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2014. Se enjuiciaba la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo 8 del ejercicio 2005 presentada extemporáneamente, en noviembre de 2008, junto con otras autoliquidaciones del mismo impuesto y del Impuesto sobre Sociedades, con solicitud de aplazamiento, dado el elevado importe de las autoliquidaciones presentadas (1.654.588,66 € solo en cuotas) y carecer de liquidez. Poco después cumplió de manera voluntaria y anticipada antes de que la Administración resolviera las peticiones de aplazamiento, sin esperar al vencimiento de los plazos que le hubiesen sido otorgados, y la Administración le exigió la reducción del 25 %, confirmándose dicha exigencia por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 27 de enero de 2011. Observa el TSJ que en caso de solicitud de aplazamiento deben concurrir tres circunstancias para aplicar la reducción del 25 % del recargo: 1) que el obligado al pago solicite el aplazamiento o fraccionamiento, 2) que la Administración tributaria conceda el aplazamiento o fraccionamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución y 3) que el total importe de la deuda autoliquidada extemporáneamente sea ingresado en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento (FJ 2.º).

Por el contrario, la exigencia de la reducción inicialmente practicada requiere que la Administración constate que no se ingresó en los plazos previstos en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, o bien que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento había sido denegada, inadmitida a trámite o quedado sin efecto sin que se hubiera realizado el ingreso. Concluye que si la Administración no acredita actuación alguna (requerimiento o resolución) derivada de la solicitud de aplazamiento deducida por el obligado tributario conjuntamente con la presentación de la autoliquidación extemporánea, no procede la exigencia de la reducción del recargo por presentación extemporánea (FJ 3.º).

Este criterio es análogo al de la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2014, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio n.º 5853/2013, que mantiene la reducción del 25 % en la sanción cuando, solicitado el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción

³⁷ Afirma la Audiencia que «no puede excluirse de esta reducción a la parte actora con base en que no solicitó el aplazamiento con aval o certificado de seguro de caución, porque del texto del artículo 27.5 de la LGT resulta que se menciona que el aplazamiento se hubiera «concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución»; y a continuación se hace referencia a que el obligado al pago lo hubiera «solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea», redacción que no permite excluir las otras formas de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago» (FJ 5.º).

con ofrecimiento de garantía, con posterioridad y dentro del plazo otorgado en el requerimiento correspondiente para subsanar los defectos de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, se proceda al ingreso total de la misma³⁸.

En suma, estas resoluciones y pronunciamientos judiciales ponen de manifiesto la necesidad de atemperar tanto la aplicación objetiva de los recargos del artículo 27 de la LGT, cuando concurren circunstancias que justifiquen el retraso, como la aplicación de la sanción por omisión de ingreso en caso de regularización tácita, así como la exigencia de la reducción del 25 % si se ingresa antes de recibir la contestación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

3. LOS RECARGOS POR INGRESO FUERA DE PLAZO DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

3.1. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Todos los sistemas de Seguridad Social –incluido el español– pueden calificarse de sistemas mixtos, en cuanto que no se financian a través de una única vía, impuestos o cotizaciones sociales, sino de ambos conjuntamente.

Sin embargo, el peso de una u otra vía de financiación puede variar sustancialmente de un país a otro.

Así, por ejemplo, mientras que la principal fuente de financiación del sistema italiano son las cotizaciones y, especialmente, las patronales (al igual que ocurre que en Francia o en Bélgica), en Dinamarca las cotizaciones representan una parte ínfima de la financiación puesto que la mayor parte de los ingresos se obtienen a partir de los impuestos, especialmente el impuesto sobre la renta. La elección entre uno u otro sistema tiene importantes consecuencias económicas, como ha indicado la doctrina³⁹.

³⁸ «Procede el mantenimiento de la reducción de la sanción del 25 % en el caso de que el sujeto infractor solicite aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción con ofrecimiento de garantía de aval o certificado de seguro de caución y con posterioridad y dentro del plazo otorgado en el requerimiento correspondiente para subsanar los defectos de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, se proceda al ingreso total de la sanción reducida. Este mismo criterio sería aplicable a los desistimientos de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas con ofrecimiento de otras garantías, cuando el ingreso de la totalidad de la deuda se efectúe antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. En este mismo sentido, sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (Rec. n.º 675/2012)».

³⁹ Así, en los Países Bajos, el asumir el Estado las cotizaciones patronales correspondientes a los subsidios familiares trajo consigo una ventaja competitiva marginal para las empresas nacionales. Véase PIETERS, D.: «Consecuencias del Mercado Único Europeo para los Sistemas Nacionales de Seguridad Social: ¿Vamos hacia una armonización con vistas a 1993?», en Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; «Los Sistemas de Seguridad Social y las Nuevas Realidades Sociales», Madrid, 1992, pág. 264.

Junto a las consecuencias económicas que comporta la opción por uno u otro modelo de financiación, está la cuestión de la naturaleza jurídica de las prestaciones que lo sustentan, según sean contributivas o no.

El artículo 41 de la CE parece optar por un sistema no contributivo: «Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres»⁴⁰. Sin embargo, venimos de un modelo preconstitucional de carácter esencialmente profesional-contributivo, tanto en lo que se refiere a su ámbito subjetivo, en el sentido de que los sujetos incluidos en dicho ámbito son aquellos que realizan una actividad profesional (trabajadores por cuenta propia o ajena y funcionarios), como en su ámbito objetivo, al disponer que las prestaciones que se proporcionan a esos sujetos se reciben a causa y en función de las cotizaciones o aportaciones previas que aquellos realizan al sistema, y cumplen una función de sustitución de las rentas percibidas. Y la financiación sigue descansando mayoritariamente en las cotizaciones de los sujetos incluidos en su campo de aplicación. Podemos pues hablar de tres niveles de protección: asistencial o nivel no contributivo, contributivo (por mantener una relación las prestaciones económicas con los salarios) y voluntario o libre, como protección adicional para quienes quieran pagarlo por estar en condiciones de hacerlo.

De la nomenclatura utilizada se infiere que las prestaciones contributivas se caracterizarían por nutrirse de cotizaciones (calculadas sobre el salario percibido por el trabajador con el correctivo de las bases mínimas y máximas), mientras que las de carácter no contributivo –implantadas en 1990⁴¹– se financiarían a través de impuestos. La jurisprudencia del TC se ha movido entre ambas

En cambio, en España, donde las cotizaciones de las empresas españolas a la Seguridad Social son notablemente superiores a las promedias de los otros Estados de la Unión Europea, las empresas son menos competitivas –a igualdad de condiciones– que otras de nuestro entorno. Cfr. MANSILLA, F.: «La Seguridad Social y los Fondos de Pensiones en España y en la CEE», *Noticias de la CEE*, núm. 71, 1990, pág. 28.

⁴⁰ Las prestaciones complementarias se refiere a las *mejoras voluntarias*, previstas en la LGSS e integradas en la misma aunque fuera de su núcleo institucional (arts. 38 y 39 LGSS), y a las *Mutualidades de Previsión Social, Fundaciones laborales y Planes y Fondos de Pensiones*, reguladas al margen de la LGSS, y que constituyen instrumentos de previsión social voluntaria. Cfr. ALONSO OLEA, M. y TORTUERO PLAZA, J. L.: *Instituciones de la Seguridad Social*, 18.ª ed., Civitas, 2002, pág. 605.

⁴¹ Con la Ley 26/1990, que establece las prestaciones no contributivas, el sistema español de Seguridad Social experimentará un cambio importante, pues, al menos formalmente, deja de ser exclusivamente profesional para convertirse un sistema mixto (contributivo profesional y no contributivo universal), si bien el papel de la protección no contributiva (pensiones de invalidez y de jubilación, asignación por hijos) continuará siendo marginal, tanto en el alcance objetivo de la protección, como en el número de beneficiarios: 650.000 pensiones no contributivas en el año 2000, de las cuales 68.058 son pensiones asistenciales del antiguo FONAS y 83.471 de la LISMI, frente a 7.598.900 pensiones contributivas. El Pacto de Toledo recogerá estas tendencias y establecerá una serie de directrices (separación y clarificación de las fuentes de financiación, integración de regímenes, reforzamiento del carácter contributivo de la acción protectora, unificación de la gestión, flexibilidad de la jubilación...), que inspirarán la reforma de la Ley 24/1997. Una de las medidas más importantes de la reforma será la previsión, ya en parte cumplida salvo para los complementos por mínimos, de una asignación adecuada de los recursos financieros en función de la naturaleza de las prestaciones, de forma que las presta-

concepciones (sistema universalista para todos los ciudadanos o profesional-contributivo para quienes coticen por su trabajo) a la hora de calificar el modelo español de financiación de la Seguridad Social⁴².

Analizando la naturaleza jurídica de la cuota, descarta el Tribunal la naturaleza contractual del sistema de Seguridad Social: «existe sin duda una cierta correspondencia entre cotización y prestación, pero que no es de índole estrictamente matemática ni puede equipararse con la que deriva de una relación contractual, como ocurre en el seguro privado» (STC 134/1987).

No tiene naturaleza contractual, porque el régimen público de la Seguridad Social se configura como función del Estado (STC 103/1983, 65/1987, 167/1990 y 184/1993), que no puede ser gestionado y administrado por sujetos privados, aunque no se excluyan fórmulas de participación y colaboración en la gestión, de forma que no es un seguro privado, dicen las SSTC 134/1987 y 97/1990 (FJ 4.º), dado que la relación dual entre asegurado y la empresa aseguradora desaparece en el sistema de Seguridad Social donde las empresas o entidades para las que se trabaja y el mismo Estado participan junto a los beneficiarios o asegurados con aportaciones que resultan determinantes para la cuantía de la pensión, siendo lícito, en consecuencia, hablar de esta falta de conexión entre cuotas y prestaciones.

La naturaleza tributaria de las cuotas de la Seguridad Social ha sido atribuida, entre otras, por las SSTC 103/1983, 121/1982, 65/1987, 134/1987, 97/1990 y 187/1994, y por la STS de 18 de noviembre de 1997, señalando que el pago de la cuota obrera de la Seguridad Social supone una obligación fiscal. En la Sentencia 39/1992, de 30 de marzo, se afirma que «es innegable que el sistema de protección social se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose de forma cada vez más próxima al concepto de tributación en el que la existencia de la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas» (FJ 6.º).

El TC opta decididamente por la tesis de la naturaleza jurídica pública en función del argumento previo de la supuesta superación o separación progresiva del principio contributivo, es decir, de la superación de la correspondencia entre cuota y determinado nivel de prestación.

Como observa SÁNCHEZ ROBLES, los comentaristas⁴³ echan en falta que el TC no distinguiera entre prestaciones de naturaleza contributiva y las asistenciales o universalistas, porque aun aceptando que las contributivas no tienen naturaleza jurídico privada (no es una prima de seguro), lo cierto es que su fundamento, el derecho a obtenerlas, surge cuando además de la actualización de la contingencia, se cumplen determinadas circunstancias, entre ellas y muy señaladamente la

ciones de naturaleza no contributiva y de extensión universal pasarán a ser financiadas a través de aportaciones del Estado, mientras que las prestaciones netamente contributivas se financiarán por cotizaciones de empresas y trabajadores.

⁴² De modo un tanto ambiguo, según ha señalado SÁNCHEZ ROBLES, J.: «Naturaleza jurídica de la cuota de Seguridad Social: una perspectiva constitucional», Ponencia en el grupo de estudios sobre el concepto constitucional de tributo, IEF, 2003, pág. 1.

⁴³ SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: *Seguridad Social y Constitución*, Civitas, 1995. Citada por SÁNCHEZ ROBLES, ob. cit., pág. 8.

cotización. En efecto, hay que tener en cuenta cómo se financia cada una de estas prestaciones. Conforme al artículo 86.2 de la LGSS, la acción protectora de la Seguridad Social, en su modalidad no contributiva y universal se financiará mediante aportaciones del Estado al presupuesto de la Seguridad Social. En cambio, las prestaciones contributivas, los gastos derivados de su gestión y los de funcionamiento de los servicios correspondientes a las funciones de afiliación, recaudación y gestión económico-financiera y patrimonial se financiarán básicamente con cotizaciones sociales y otros ingresos, así como, en su caso, por las aportaciones del Estado que se acuerden para atenciones específicas⁴⁴.

Para determinar la naturaleza de las prestaciones hay que partir del presupuesto de hecho que las determina y de la financiación que pretenden sostener. En tal sentido, el sistema asistencial se financia mediante impuestos y el voluntario a través de aportaciones voluntarias asimilables a un contrato de seguro. La dificultad está en determinar la naturaleza de las prestaciones satisfechas en el nivel contributivo.

El TS se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de la cotización en la Sentencia de 27 de marzo de 1991, concibiéndola como un tributo afectado por así preverlo la ley⁴⁵.

La doctrina se ha movido entre dos grandes formulaciones. La primera considera que la cuota tiene naturaleza jurídico privada, entendida bien como la equivalente a la prima de un contrato de seguro privado –constituyendo una prima o contraprestación por el aseguramiento de las diversas contingencias–, bien como una forma especial de salario (salario diferido)⁴⁶.

⁴⁴ Según el artículo 86.2 de la LGSS tienen carácter contributivo todas las prestaciones económicas de la Seguridad Social, excepto las mencionadas en el siguiente apartado, así como la totalidad de las prestaciones derivadas de las contingencias de accidente de trabajo y enfermedades profesionales.

Tienen carácter no contributivo:

- Las prestaciones y servicios de asistencia sanitaria incluidas en la acción protectora financiada con cargo al Presupuesto de la Seguridad Social y los correspondientes a los servicios sociales (salvo que se deriven de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales).
- Las pensiones no contributivas por invalidez y jubilación.
- Los complementos a mínimos de las pensiones de Seguridad Social.
- Las asignaciones económicas de la Seguridad Social por hijo a cargo.

⁴⁵ «Si desde ese precepto (art. 31.1 CE) y otros de la Constitución hay elementos suficientes para calificar la cotización a la Seguridad Social como categoría sustancialmente tributaria, deberá entenderse que nuestro marco infraconstitucional de ordenación de los tributos ha de completarse con esta nueva categoría, hasta ahora no calificada como tal en nuestras leyes fiscales, (...) es hoy tan amplísimo el marco de la acción protectora de la Seguridad Social y tan indeterminados sus destinatarios («todos los ciudadanos»; art. 41 de CE) que hablar de singularidad en esa afectación supone en realidad forzar la auténtica naturaleza de las cosas; (...) afectación singular y caracterización tributaria no son incompatibles, si es una Ley la que establece la afectación concreta (art. 27 Ley General Tributaria), como ocurre en la Ley General de la Seguridad Social».

⁴⁶ La concepción de las cuotas como precio de aseguramiento ha sido en general abandonada. En cuanto la idea de que las cuotas son un salario diferido, véase CANNELLA, G.: *Corso di diritto della previdenza sociale*, 3.ª ed., Milán, 1970, págs. 607 a 611.

La caracterización de la cotización como una contraprestación o un precio por los servicios de la Seguridad Social no distingue entre la cuota del trabajador y la del empresario, cuando lo cierto es que solo el primero tiene derecho a percibir los servicios y prestaciones de la Seguridad Social. Por tanto, dicha teoría solo podría aplicarse a la parte de cotización de los trabajadores, pero tampoco esta constituye un precio, esto es, una contraprestación por un bien o servicio demandado voluntariamente, pues la afiliación a la Seguridad Social en España es obligatoria, siéndolo también el pago de las cuotas que la financian, para los trabajadores y para el empresario. En consecuencia, no se puede decir que el pago de dicha cuota sea un precio⁴⁷. Tampoco es un seguro puesto que el importe a pagar no se determina por cálculos basados en la teoría del seguro. El riesgo que el empresario o trabajador pueda generar al conjunto de los asegurados no sirve para determinar la cuota, como sucede en los seguros.

Para la segunda corriente doctrinal tiene naturaleza jurídico pública y, más concretamente, tributaria, en tanto la obligación de cotizar está establecida imperativamente por ley, y en cuanto tal tiene carácter obligatoria, se realiza a favor de un ente público y se destina a un servicio público. Esta es la mayoritaria en la doctrina (BORRAJO, VICENTE-ARCHE, ALMANSA, DE LA VILLA, MATEO RODRÍGUEZ, ALBIÑANA). Así lo manifiesta, contundentemente, PÉREZ ROYO al sostener que las cotizaciones de la Seguridad Social tienen una naturaleza sustantiva «claramente tributaria» por ser prestaciones exigidas coactivamente cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas⁴⁸.

En cuanto a la concreta clasificación dentro de las categorías tributarias, la doctrina ha apuntado diversas soluciones: el impuesto, la tasa, la contribución especial, las exacciones parafiscales.

Para algunos autores es una tasa, sin embargo esta calificación no es admisible para las cotizaciones que pagan los empresarios y resulta difícil de aceptar para las que pagan los empleados, como observa PÉREZ DE AYALA⁴⁹. En efecto, es consustancial al concepto de tasa que el pagador la abone para utilizar un servicio o actividad que la Administración ofrece —dice la ley que la actividad «se refiera, afecte o beneficie» al sujeto pasivo—, mientras que los empresarios no usan directa ni indirectamente los servicios de la Seguridad Social, y la cotización que efectúan es totalmente independiente de cualquier uso de los servicios de la Seguridad Social que el empresario pudiera efectuar. En cuanto a los empleados, sí usan los servicios de la Seguridad Social y se benefician de sus prestaciones, pero no hay una relación económica directa entre el pago de la cuota individual correspondiente a cada trabajador y el uso que este hace de los servicios y pres-

⁴⁷ Así lo advierte PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La Economía financiera pública*, Edersa, 1988, pág. 102.

⁴⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1993, pág. 113. Señala que la Ley de 1958 las excluyó expresamente del ámbito de aplicación de las exacciones parafiscales, y también la LGT de 1963. Hasta 1992 el tipo se fijaba por el Gobierno, contra el principio de reserva de ley de las prestaciones patrimoniales de naturaleza pública impuestas de manera unilateral —aunque su determinación es resultado de un cálculo macroeconómico mediante un sistema de reparto teniendo en cuenta la población activa y la población a asistirse—, pero desde la LPGE para 1992 se fija en la Ley de Presupuestos.

⁴⁹ Véase *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 103.

taciones de la Seguridad Social. Muchos no la llegan a utilizar tras largos años de cotización, y otros pueden hacer un uso frecuente de los servicios asistenciales con pocos años de cotización⁵⁰.

Otros autores acuden al concepto de contribución especial. Al igual que en estas, en las cuotas de la Seguridad Social rige el principio de afectación. Sin embargo, la contribución especial se justifica en la percepción de un beneficio que está originado por una actividad administrativa de carácter indivisible (prestada a una colectividad de ciudadanos), mientras que los servicios a la Seguridad Social son perfectamente divisibles⁵¹. Además, la obligación de pago de la cuota no nace por la existencia o posibilidad de un beneficio derivado de una actividad administrativa —como requieren las contribuciones especiales—, sino del desarrollo de una actividad por el trabajador, consistente en realizar un trabajo, lo que impide que se les aplique este concepto⁵².

La tesis mayoritaria lo califica como impuesto. Así, para FERNÁNDEZ PAVÉS no hay diferencias determinantes en el plano estructural entre la figura del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social⁵³. Según esta autora es una obligación legal nacida de la voluntad de la ley al realizarse un presupuesto de hecho por particulares que no requiere actividad administrativa alguna, consistente en un acto, hecho o negocio indicativo de capacidad por quienes lo realizan, como consecuencia de la obtención de ciertas rentas por aquellos mismos derivadas de una relación laboral: salario para el trabajador y beneficio o ganancia para el empresario⁵⁴.

Algunos abogan por una solución ecléctica, según la cual la cotización participa, simultáneamente, de los rasgos de los impuestos especiales o afectados —en atención a la estructura del hecho imponible—, pero también atendiendo «al régimen jurídico al que se atienen las cotizaciones», estas pueden calificarse como exacciones parafiscales con un régimen jurídico particular. Esta última afirmación obedece a que son prestaciones sustancialmente tributarias que, sin embargo, escapan al régimen típico de los tributos, y además con un régimen jurídico excepcional no solo respecto del normal de los tributos sino también respecto de las restantes exacciones parafiscales⁵⁵.

⁵⁰ Puede haber cotización sin prestación o prestación superior a la cotización. OLARTE ENCAÑO, S.: «El Derecho a Prestaciones de Seguridad Social. Un Estudio del Régimen Jurídico General de las Prestaciones de Seguridad Social», CES, Madrid, 1997, pág. 29.

⁵¹ Véase *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 103.

⁵² Lo prueba «que la cuantificación de su montante, en principio, no tiene en consideración dicho beneficio». Véase MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación parafiscal*, León, Colegio Universitario, 1978, pág. 256.

⁵³ Véase el libro de FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 39. Afirma esta autora que lo realmente determinante es si el contenido material de dicha regulación, el régimen jurídico que se establece es o no coincidente, con independencia de la disposición que lo regule. Desde esta postura «antiformalista» no es tan fácil negar la identificación o al menos la coincidencia material entre la figura del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social.

⁵⁴ Ob. últ. cit., págs. 59 y 60.

⁵⁵ FERREIRO LAPATZA; CLAVIJO HERNÁNDEZ; MARTÍN QUERALT Y PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho tributario, parte especial*, 17.ª ed., Marcial Pons, 2001, pág. 899.

De hecho, la Ley 58/2003, General Tributaria, tras afirmar en su disposición adicional primera que «las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica», añade en la segunda que «esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica». Hay que recordar que las llamadas exacciones parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico caracterizadas porque se crean por ley (a partir de la Constitución) pero la cuantía normalmente se fija por vía reglamentaria o en los estatutos de la corporación, el titular de la exacción desarrolla una función pública o una actividad de interés público, no se gestionan conforme a los procedimientos de aplicación de los tributos, no se prevé su recaudación en los Presupuestos Generales del Estado, y su producto se afecta a la financiación de finalidades concretas, rompiendo el principio de unidad de caja (por ejemplo, la tasa suplementaria en el sector de la leche, las cuotas de los colegios profesionales, los aranceles de notarios y registradores o, en su momento, la cuota cameral y el cánón digital)⁵⁶. En cambio, los ingresos de la Seguridad Social se incluyen en la Ley de Presupuestos desde el año 1991, si bien se gestionan al margen de los procedimientos tributarios y no rige el principio común a la mayoría de los tributos de la no afectación, según el cual los recursos del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones (art. 27.3 Ley 47/2003, General Presupuestaria)⁵⁷.

ALONSO OLEA y TORTUERO PLAZA⁵⁸ explican que para los trabajadores es un impuesto sobre los salarios soportado por sus perceptores, pero que respecto de la parte de cuota empresarial habrá que matizar en cada situación si verdaderamente la soportan los empresarios distraendo fondos que podrían destinar a nuevas inversiones, por lo que redundaría en el fenómeno de descapitalización de empresas, si total o parcialmente minora los salarios, en cuyo caso las soportarían los trabajadores o si a la postre lo soporta el público general, como soporta el coste de los salarios, a través de los precios. Este hincapié referido a la incidencia última de los costos de Seguridad Social no impide afirmar que a la postre los recursos citados apenas se diferencian de un impuesto afectado.

A nuestro juicio, la naturaleza tributaria que tienen las cuotas de la Seguridad Social deriva de su triple caracterización de obligación coactiva (impuesta por la ley), a favor de un

⁵⁶ Véase MERINO JARA et ál.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Tecnos, Madrid, 2014, págs. 165 y ss.

⁵⁷ El problema del tipo de norma que debe regular la obligación de cotizar surge con la aparición del Real Decreto 92/1983, de 21 de enero (RCL 1983, 157). Esta disposición estableció una cotización adicional a la Seguridad Social por horas extraordinarias, destinada a incrementar los recursos generales del Sistema de la Seguridad Social y no computable a efectos de determinar la base reguladora de las prestaciones. El citado real decreto fue impugnado jurisdiccionalmente con base en que, con la aparición de la CE (RCL 1978, 2836), las normas reglamentarias carecían de rango suficiente para imponer obligaciones pecuniarias. El Tribunal Supremo zanjó definitivamente la cuestión estableciendo que las cotizaciones, al ser impuestas con carácter general, obligatorio y coactivo a todos los sujetos a los que afecta el deber de cotizar, contribuyen a la satisfacción de un interés público que, en todo caso, el Estado tiene el deber de cubrir, debiendo estar sometidas al principio de reserva de Ley tributaria [STS de 27 de marzo de 1991 (RJ 1991, 56479)].

⁵⁸ ALONSO OLEA, M. y TORTUERO PLAZA, J. L.: *Instituciones...*, ob. cit. DE LA VILLA Y DESDENTADO: «Manual de seguridad social», se refieren al carácter esencialmente tributario de la obligación de cotizar y ALMANSA PASTOR y ALARCÓN CARACUEL lo califican como exacción parafiscal.

ente público y con la finalidad de realizar un interés público contribuyendo a la financiación del gasto público⁵⁹.

En cuanto a su concreta calificación, la cuota obrera puede conceptuarse como un impuesto regresivo sobre la renta de los trabajadores, en la medida en que su cuantía se fija en función del salario –impuesto directo sobre la renta– pero con un límite máximo que hace que a partir de ese umbral la cuota sea proporcionalmente cada vez menor comparada con la renta. También se aprecia esta caracterización en la homogeneidad que el propio legislador busca en la reglamentación de las dietas en materia laboral con lo establecido en la normativa del IRPF, como remarcó la Ley 13/1996, dando nueva redacción al artículo 109.2 de la LGSS⁶⁰.

Por lo que respecta a la cuota patronal, se asemeja desde un punto de vista hacendístico a un impuesto indirecto por la adquisición de los servicios de los trabajadores⁶¹. Del mismo modo que los profesionales repercuten el IVA en la prestación de servicios al empresario, mientras que los servicios de los trabajadores dependientes se consideran no sujetos a dicho impuesto. Consideramos que el efecto fundamental recae sobre los trabajadores, que ven disminuido su sueldo en el importe de las cotizaciones empresariales.

En ambos casos se trata de impuestos periódicos, puesto que el supuesto de hecho tiene, en principio, carácter permanente, y se divide en periodos de cotización, cada uno de los cuales generará una obligación de cotización; y afectados, por así disponerlo la legislación española.

A la vista de lo aparentemente ficticia que resulta ser la dicotomía cotización-tributo, cabría preguntarse por qué el legislador no hace gala de una técnica legislativa más depurada y sustituye una nomenclatura por otra.

Entre los posibles motivos que desaconsejarían iniciativas de tal índole, el factor sociológico no es el menos importante, dado el generalizado rechazo de la población hacia el sistema impositivo. Se trataría de una cuestión de psicología financiera, como llamar «céntimo sanitario» o «impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos» lo que no era sino un recargo sobre el impuesto especial que grava los carburantes.

⁵⁹ La cotización es una obligación impuesta por la ley a los sujetos incluidos en el Sistema, por la que el acreedor (Tesorería General de la Seguridad Social) tiene el derecho a exigir de aquellas personas que realizan determinadas actividades (deudor) una prestación de dar (cotizaciones), garantizadas por todo el activo patrimonial del obligado (posibilidad de apremiar que la ley confiere al sujeto activo), y que tiene por finalidad contribuir al sostenimiento de la Seguridad Social. Es, por tanto, una obligación *ex lege* que se produce de forma automática con independencia de la voluntad de las partes.

⁶⁰ Cfr. VÁZQUEZ GONZÁLEZ et ál.: *La inspección de trabajo y seguridad social*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 277.

⁶¹ Así lo aprecia PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La Economía financiera...*, ob. cit., pág. 105. Dice que atendiendo a la consideración económica de la cuota patronal como componente del coste de producción y a que se repercute en el precio del producto, aunque se ha hablado de «impuestos sobre el empleo» realmente son «impuestos que se exigen a los empresarios con ocasión de los servicios del personal que emplean, y se asemejan a los impuestos que gravan las adquisiciones de otros bienes de producción (por ejemplo, cierta clase de los impuestos indirectos)». Concluye que este es un planteamiento «estrictamente económico y hacendístico del tema» y dice que desde el punto de vista jurídico, las conclusiones serían distintas.

Siguiendo a SCHULTE, cabe concluir que la utilización del vocablo cotización en vez de tributo obedece «a que se espera que las cotizaciones sean aceptadas más fácilmente por los ciudadanos, ya que la gente tiene la sensación de que obtiene algo a cambio de sus pagos»⁶².

3.2. EL PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y LOS RECARGOS POR INGRESO FUERA DE PLAZO

El régimen público de la Seguridad Social precisa de un sólido sistema de recaudación de las cotizaciones para hacerlo viable. Se recaudan por la Tesorería General de la Seguridad Social. La regulación del procedimiento se contiene en la LGSS y en el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social (RGRSS), aprobado por Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio.

El procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social es de naturaleza exclusivamente administrativa y consta de dos periodos que se suceden en el tiempo: el periodo voluntario de recaudación y la recaudación en vía ejecutiva. Pese a su denominación, no se deben confundir los criterios de voluntariedad (voluntario o forzoso) y de temporalidad (dentro o fuera de plazo), el ingreso de las deudas en periodo voluntario es siempre obligatorio y, transcurrido este, puede efectuarse el pago voluntariamente por el deudor aunque de forma extemporánea. Se llama voluntario porque la Administración acreedora no puede dirigirse coactivamente frente al patrimonio del deudor en caso de impago.

La obligación de cotizar a los diferentes Regímenes del Sistema de Seguridad Social surge con el comienzo de la actividad profesional de las personas incluidas en su campo de aplicación o con el inicio de la situación relacionada con dicha actividad (art. 15.2 LGSS). Al vincularse la obligación al inicio de la actividad, la solicitud de afiliación y/o alta de los trabajadores surtirá, en todo caso, idéntico efecto, presumiéndose iniciada la actividad o producida la situación en la fecha indicada en dicha solicitud.

Dentro del procedimiento voluntario de recaudación hay que distinguir dos fases, la primera relativa al plazo reglamentario de pago que señalan las normas y, la segunda, referente a la reclamación de las deudas a través de reclamación de deudas o acta de liquidación.

El periodo voluntario de recaudación se iniciará en la fecha de comienzo del plazo reglamentario de ingreso y se prolongará, de no mediar pago u otra causa de extinción de la deuda, hasta la emisión de la providencia de apremio, con la que se dará inicio al periodo de recaudación ejecutiva. Las cuotas de Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta se ingresarán dentro del mes siguiente al de su devengo, salvo que por normas especiales de los Regímenes

⁶² SCHULTE, B.: «La Financiación de los Sistemas de Protección Social en la Europa Comunitaria», en Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; «Los Sistemas de Seguridad Social y las Nuevas Realidades Sociales», Centro de Publicaciones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1992, pág. 52.

del Sistema se establezca otro plazo. Transcurrido el plazo reglamentario de ingreso sin pago de la deuda, se dictará el título ejecutivo (reclamación de deudas o acta de liquidación) y se aplicarán los correspondientes recargos y comenzará el devengo de intereses de demora, sin perjuicio de que estos últimos solo sean exigibles en el periodo de recaudación ejecutiva (art. 6 RGRSS).

La omisión de ingreso, salvo que obedezca a una declaración concursal de la empresa, a un supuesto de fuerza mayor, o se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, constituye infracción grave tipificada en el artículo 22.3 de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 5/2000⁶³.

Los recargos tienen las siguientes características:

- Su aplicación se produce de forma automática, sin necesidad de intimación previa.
- Son incompatibles entre sí y con los de apremio.
- Su ingreso se produce de forma conjunta con las cuotas sobre las que recaen.

La LGSS, en su redacción originaria de 1994, fijó unos recargos de mora y apremio cuyo porcentaje dependía de la presentación o no en plazo de los documentos de cotización y del momento del pago de los débitos. Si se presentaban los documentos de cotización en el plazo reglamentario el recargo de mora era del 5 % si se pagaba la deuda dentro de los dos meses naturales siguientes al del vencimiento, o del 20 % si abonaba después pero antes de iniciarse la vía ejecutiva. Si no habían presentado en plazo los documentos de cotización, se aplicaba igualmente un recargo de mora que era del 20 %, si se abonaba antes de la vía de apremio.

El recargo de apremio se exigía tras el inicio de la vía de apremio, y era del 20 % o del 35 %, dependiendo asimismo de que se hubieran o no presentado en plazo los documentos de cotización.

La Ley 52/2003, de 10 de diciembre, modificó la LGSS pretendiendo, según rezaba la exposición de motivos «la aproximación de la regulación recaudatoria de la Seguridad Social a la que rige en el ámbito tributario»⁶⁴, estableciendo los siguientes recargos por omisión de ingreso en el plazo voluntario:

⁶³ «No ingresar, en la forma y plazo reglamentario, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, habiendo cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas en los apartados 1 y 2 del artículo 26 de la LGSS siempre que la falta de ingreso no obedezca a una declaración concursal de la empresa, ni a un supuesto de fuerza mayor, ni se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, salvo que haya recaído resolución denegatoria». Este apartado ha de ponerse en relación con el artículo 26 de la LGSS, que obliga a los sujetos responsables de la obligación de cotizar, a efectuar la liquidación y pago de las cuotas bien a través de la transmisión de las respectivas liquidaciones por el sistema RED o a la presentación de los documentos de cotización en plazo reglamentario.

⁶⁴ «Procediéndose, con tal finalidad», añadía, «a modificaciones como, por ejemplo, las siguientes: la eliminación de la obligación de presentación de los documentos de cotización con respecto a determinados regímenes especiales; el esta-

- A) Cuando los sujetos responsables del pago hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:
- a) Recargo del 3 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del primer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - b) Recargo del 5 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del segundo mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - c) Recargo del 10 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
 - d) Recargo del 20 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
- B) Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario⁶⁵:

blecimiento de un recargo único, en lugar de los precedentes de mora y de apremio, incorporando el interés de demora, y eliminando, para determinados supuestos, la reclamación de deuda». Llama la atención la mención al recargo único, porque si bien se suprimió la distinción entre recargo de mora y de apremio, lo que se estableció fue justamente una sucesión de recargos cuya cuantía aumentaba en función del retraso, como hiciera la Ley 58/2003 aprobada poco después.

⁶⁵ Equivale al antiguo recargo de apremio. En materia tributaria son de cuantía inferior pero son compatibles con los recargos del artículo 27 de la LGT. Los recargos del periodo ejecutivo fueron modificados en su cuantía y nomenclatura por la LGT 2003, estableciéndose un recargo «ejecutivo» del 5%, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio; un recargo «de apremio reducido» del 10%, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas; y un recargo «de apremio ordinario» del 20% más intereses de demora si no se cumplen las condiciones anteriores. En la normativa derogada, el primero era del 10%, y en los otros casos se exigía un «recargo de apremio» del 20%. Además, solo en este último se exigen intereses de demora, computados desde el inicio del periodo ejecutivo. Esta fórmula supone la configuración del recargo como una especie de tasa, pues dependiendo del estado en que se encuentre la tramitación del procedimiento, más o menos avanzado, se exigirá un importe adecuado a dicho estadio. Nos parece correcta la atenuación del recargo ejecutivo, equiparándolo al recargo mínimo de regularización, y la modulación del recargo de apremio, aunque el 20% se nos sigue antojando excesivo. Nos parece correcta la rebaja de la cuantía del 10 al 5%, pues un criterio lógico de proporcionalidad exige no hacer de peor condición la demora en el pago que la no presentación de la autoliquidación en plazo. Además, el posible retraso en el cobro, una vez declarado, será imputable a la propia Administración. También lo es la reducción del 20 al 10% para compeler al pago en el plazo dado en vía de apremio, y porque la finalidad resarcitoria de este recargo, tendente al resarcimiento de los gastos ordinarios por el inicio del procedimiento de apremio, excede normalmente de los costes reales. El coste por trasladar el expediente de la oficina de gestión a la de recaudación y efectuar la notificación correspondiente es mínimo, más aún habida cuenta del actual proceso de informatización de la Administración tributaria, por lo que la cuantía del recargo excedía, con mucho, ese mínimo coste. Además, dicho coste no es proporcional a la suma dejada de ingresar. Los gastos de inicio del procedimiento de apremio son los mismos para una deuda de 100 euros, por poner un ejemplo, que para otra de 10.000, por lo que tal recargo debería cuantificarse en atención al mencionado coste, salvo que quiera primarse la función de castigo con esa proporcionalidad. De otra parte, entendemos que estos gastos deberían incluirse en las costas impuestas al deudor que prevé la LGT, que de este modo sufragarían no solo los gastos extraordinarios del procedimiento, sino también los ordinarios. Respecto a si compensa el retraso producido en el pago, la respuesta debe ser, con mayor motivo, claramente negativa, dada su compatibilidad —en el recargo de apremio ordinario— con los intereses de demora.

- a) Recargo del 20 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
- b) Recargo del 35 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso.

Junto a los recargos se exigirán los intereses de demora si no se hubiese abonado la deuda una vez transcurridos 15 días desde la notificación de la providencia de apremio. Los intereses de demora exigibles serán los que haya devengado el principal de la deuda desde el vencimiento del plazo reglamentario de ingreso y los que haya devengado, además, el recargo aplicable en el momento del pago, desde la fecha en que, según el apartado anterior, sean exigibles. El tipo de interés de demora será el interés legal del dinero vigente en cada momento del periodo de devengo, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente, lo que se viene haciendo desde 1985.

En dicha regulación se suprimió la nomenclatura anterior –mora y apremio–, reduciendo la cuantía para los casos menos graves –menor retraso con presentación de documentos– e incentivando que el incumplimiento tuviera la menor demora posible en los supuestos de presentación de documentos en plazo, con una escala más proporcionada.

Se respondía con ello a una de las críticas que había hecho la doctrina sobre lo exagerado de algunas cuantías con escaso retraso⁶⁶. No nos parece correcta, en cambio, la supresión terminológica que puede ayudar a clarificar el recargo aplicable en cada caso, por lo que la mantendremos en este estudio.

En relación con la cuantía a lo largo del tiempo se había ido produciendo un incremento generalizado, sobre todo cuando no se hubiesen presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario, así como una notable incentivación del pago temprano –con una rebaja del 20 al 5 %– y del cumplimiento de la obligación formal –pero esencial– de entrega de documentos.

En cuanto a su naturaleza, tanto el TC como el TS –en Sentencia de 30 de enero de 1995– han rechazado su carácter administrativo sancionador, permitiendo su compatibilidad con las sanciones que pudieran derivarse. De este modo no se vulnera el principio *non bis in idem* del ar-

Por todo ello, pensamos que el recargo del 20 % cumple una función intimidatoria que lo acerca bastante a las sanciones, aparte de que, como se ha dicho, las costas debieran suponer el resarcimiento suficiente por su tramitación. En los otros recargos el carácter sancionador se difumina por su incompatibilidad con los intereses, de modo que aunque se establecen para disuadir del retraso en la presentación o en el ingreso y se exige con anterioridad o al poco de iniciarse el procedimiento de apremio, resarcen por la no aplicación de intereses de demora y de la posible generación de gastos previos o inmediatos al procedimiento de apremio.

⁶⁶ «Siempre estará abierto el debate acerca de si las cuantías de estos recargos no son excesivas cuando el incumplimiento –por la cuantía o el tiempo que media hasta el efectivo pago– es de escaso calibre». ALCORCÓN CARACUEL, M. R. (dir.) y RODRÍGUEZ-RAMOS VELASCO, P. T. (coord.), *Comentarios a la Ley General de la Seguridad Social*, Aranzadi, 2003, pág. 189.

título 25 de la CE (SSTC 76/1990, 164/1995, 198/1995, 44/1996, 141/1996, ATC 57/1998). El recargo de mora tiene una función reparadora o indemnizatoria para la Administración, basada en el tardío incumplimiento del deudor, con carácter preventivo o disuasorio del posible retraso en el pago del sujeto responsable que, según su gravedad, provocaría un mayor o menor incremento de su cuantía. Se devenga concluido el periodo reglamentario de ingreso, no se condiciona a la notificación o reclamación de la deuda. Su carácter indemnizatorio y disuasorio hace que se imputen «exclusivamente a los sujetos obligados al pago» (art. 113 LGSS).

Pero justamente ese carácter disuasorio debe impedir que se exija de forma objetiva, automáticamente, con independencia de la falta o no de diligencia del obligado al ingreso de las cuotas. Con este objeto, la normativa originaria fijó dos elementos esenciales que atemperaban la aplicación del recargo de mora: el artículo 27.2 de la LGSS que impedía su cobro cuando el origen o causa de la mora fuera imputable a error de la Administración, y el artículo 59.3 del Real Decreto 1637/1995, del RGRSS, permitiendo la condonación del mismo en los términos que regulase el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social cuando concurriesen circunstancias excepcionales que justificasen razonablemente el retraso y se tratase de sujetos cumplidores⁶⁷.

Así lo señaló la STC 121/2010, en relación con el recargo de mora impuesto a la Mutua de Accidentes de Trabajo de Tarragona, tras una cuestión de inconstitucionalidad sobre el recargo del 20% de las deudas con la Seguridad Social ingresadas fuera de plazo con base en su carácter sancionador y falta de proporcionalidad⁶⁸. La sentencia sienta la constitucionalidad del recargo argumentando que «carece de naturaleza sancionadora, ya que responde más propiamente a la naturaleza de compensación financiera, cuya función es tanto reparadora o indemnizatoria para la Tesorería General de la Seguridad Social como preventiva o disuasoria del posible retraso en el pago» por parte del responsable (FJ 7.º). Añade que también «se salvaguarda la proporcionalidad entre el fin público perseguido (el puntual cumplimiento por las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de sus obligaciones de colaboración) y los medios utilizados al efecto (la imposición del recargo cuestionado), y ello sin perjuicio de la previsión de su posible condonación, total o parcial, en el artículo 59.3 del Reglamento general de recaudación de 1995 en la redacción vigente al tiempo de plantearse la cuestión de inconstitucionalidad. Concluye el

⁶⁷ La jurisprudencia se ha pronunciado sobre la condonación de los recargos, cuando concurran circunstancias excepcionales que justifiquen el retraso en el pago de las deudas; no son suficientes los meros retrasos de carácter administrativo en la remisión de la documentación (STS de 15 de julio de 2001) o las dificultades financieras de una institución pública (STS de 16 de enero de 2002). La condonación es siempre una potestad discrecional que no tiene carácter de sanción (STS de 18 de julio de 2000).

⁶⁸ La cuestión se refería al artículo 28 de la LGSS que comprendía tanto el recargo de mora como el de apremio, pero el TC lo circunscribió al recargo de mora. Los argumentos básicos eran dos: el del carácter materialmente sancionador del recargo y el de su desproporción, asumiendo como premisa su carácter sancionador. Afirmó el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Tarragona que no constituye un «estímulo positivo», puesto que su cuantía (cuatro millones de pesetas por un retraso de quince días respecto de una deuda de dieciocho millones), según cabe concluir con apoyo en la STC 164/1995, tendría «valor indiciario» sobre el sentido de la medida, «máxime cuando en este caso no se refiere ni a intereses ni a distintos módulos sino de un módulo único que se impone por un incumplimiento», lo que resultaría por sí mismo ajeno a todo principio de proporcionalidad.

Tribunal que a través de esta facultad de condonación se atenúan los rigores del recargo siempre y «cuando concurren circunstancias excepcionales que justifiquen razonablemente el retraso en el ingreso de los recursos correspondientes y se trate de sujetos obligados que viniesen ingresando sus deudas con regularidad», conforme al citado reglamento (FJ 8.º).

Actualmente, el artículo 25 de la LGSS –redactado por la Ley 53/2003– recoge la mención que antes hacía el artículo 27.2, y bajo el título «Efectos de la falta de pago en plazo reglamentario», dispone que «Cuando el ingreso fuera del plazo reglamentario sea imputable a error de la Administración, sin que la misma actúe en calidad de empresario, no se aplicará recargo ni se devengarán intereses». En cuanto al vigente RGRSS, regulado por Real Decreto 1415/2004, no contempla ningún supuesto de condonación, pero reproduce en su artículo 10.4 el párrafo transcrito del artículo 25 de la LGSS. De este modo se atempera la aplicación del recargo en la normativa laboral.

La SAN de 22 de octubre de 2014 ha señalado que si bien el recargo opera por el mero transcurso de los plazos establecidos en los artículos 27.1 de la LGSS y 10 del Real Decreto 1415/2004, sin haber cumplido las obligaciones correspondientes, frente al mero incumplimiento formal, se admite la posibilidad de introducir el juego de principios de índole material que modulen la exigibilidad del recargo en atención a las circunstancias concurrentes si la causa de la mora es imputable a la Administración no actuante en la calidad de empresario no procede la imposición del recargo. Se enjuiciaban unas cuotas por el periodo de agosto de 2006 a julio de 2009, siendo de aplicación los recargos del 3 %, 5 %, 10 % y 20 % y el RGRSS de 2004. La sentencia cita el mentado artículo 27.2 de la LGSS en su anterior redacción, previniendo que «cuando el origen o causa de la mora sea imputable a error de la Administración, sin que la misma actúe en calidad de empresario, no se aplicará recargo alguno por mora, independientemente de la obligación de resarcir al trabajador de los perjuicios que dicha mora hubiera podido ocasionarle». Añade que esta norma se reproduce en el artículo 10 del RGRSS: «la norma sienta, por lo tanto, la regla acorde con los principios jurídicos de buena fe, confianza legítima, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, recogidos por la jurisprudencia y que permiten matizar la imposición automática o, si se quiere, por el mero incumplimiento formal del recargo, en determinados casos» (FJ 6.º).

El TS ha declarado que el recargo por mora equivale, fundamentalmente, a unos intereses compensatorios de devengo automático por el retraso en el cumplimiento de la obligación, después de transcurrir el plazo reglamentario para el pago de cuotas, a tenor del artículo 27 de la LGSS [Sentencia de 11 de noviembre de 2002 (RJ 2002, 10248) –rec. 2766/1998–].

La historia no concluye aquí, el Real Decreto-Ley 20/2012, en vigor desde el 15 de julio de 2012, modificó nuevamente el artículo 27 de la LGSS, sustituyendo los recargos graduales por un recargo único del 20 %⁶⁹. La vigente redacción del artículo 27.1 señala que «transcurrido el plazo reglamen-

⁶⁹ La exposición de motivos justifica la modificación del régimen de recargos en su epígrafe III bajo la base de «favorecer la aplicación del procedimiento para el aplazamiento del pago de cuotas frente al hasta ahora vigente sistema progresivo de recargos, dado que los aplazamientos se conceden en atención a la existencia de dificultades transitorias de tesorería, lo que ofrece tanto a la Administración como al sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar una vía

tario establecido para el pago de las cuotas a la Seguridad Social sin ingreso de las mismas y sin perjuicio de las especialidades previstas para los aplazamientos, se devengarán los siguientes recargos:

- a) Cuando los sujetos responsables del pago hubieran cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas para la liquidación de cuotas (art. 26.1 y 2 LGSS), un recargo del 20 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas tras el vencimiento del plazo para su ingreso.
- b) Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran cumplido dentro de plazo esas obligaciones de liquidación:
 - 1.º Recargo del 20 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
 - 2.º Recargo del 35 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso».

Además, mediante la Ley 34/2014, de medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social, se implanta a partir del 28 de diciembre de 2014 un nuevo sistema de liquidación directa de cuotas por la Tesorería General de la Seguridad Social, calculando la cotización correspondiente a cada trabajador, dentro del código de cuenta de cotización en el que figure en alta y elaborado en función de la información que ya obra en poder de dicho organismo y de aquella otra que ha de ser proporcionada por el sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar. Se pasa del sistema tradicional de autoliquidación al sistema de liquidación directa⁷⁰.

Como puede apreciarse, los recargos de la Seguridad Social no se modulan en su actual configuración como los tributarios, volviendo a la diferenciación que existía antes de la Ley 52/2003, y con un único recargo del 20 % en caso de cumplimiento de las obligaciones de liquidación, pues la redacción inicial de la LGSS preveía otro del 5 % si el retraso no excedía de dos meses. Nos parece criticable y contrario al principio de proporcionalidad, sobre todo considerando que se han cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas para la liquidación de cuotas, y un solo día de retraso puede suponer un recargo del 20 %. En el ámbito fiscal el recargo de regularización opera aunque no se haya cumplido en plazo con la obligación de autoliquidar o presentar la declaración, si bien en tal caso se añadiría el recargo ejecutivo del 5 %. No obstante, debe

de solución de mayor flexibilidad y garantía. Ello favorece que quien tenga dificultades transitorias de tesorería para el abono de la cotización pueda acudir a los medios de regularización de la deuda establecidos reglamentariamente, en lugar de permanecer en una situación de incumplimiento de sus obligaciones con la Seguridad Social. Por otra parte, la medida supone una simplificación del sistema, algo que tendría una repercusión positiva en la gestión administrativa».

⁷⁰ El sistema de autoliquidación sigue siendo aplicable con carácter provisional y en los términos en que se ha venido regulando, hasta que se produzca la incorporación de la totalidad de los sujetos responsables que lo utilizan al nuevo sistema de liquidación directa.

destacarse que la LGSS prevé su no aplicación en caso de error de la Administración, frente a los recargos tributarios para los que la LGT no contempla ninguna causa excluyente.

4. CONCLUSIONES

Tanto los tributos como las cuotas de la Seguridad Social constituyen prestaciones esenciales para el sostenimiento del gasto público. Por eso requieren de un sistema que evite o, al menos, resarza retrasos o incumplimientos, mediante mecanismos compensatorios, disuasorios y repressivos. Con tal objeto se establecen los intereses de demora, las sanciones y los recargos. Estos se mueven entre las otras figuras, siendo su finalidad compensatoria y disuasoria. No obstante, su carácter punitivo se acentúa por la no deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, la retroactividad *in bonam partem* de las normas reguladoras de los recargos, y la compatibilidad con los intereses de demora si el retraso excede de un año.

Las cotizaciones a la Seguridad Social son obligaciones coactivas, a favor de un ente público, con la finalidad de realizar un interés público, contribuyendo a la financiación del gasto público. En tal sentido pueden asimilarse a las prestaciones tributarias, y en cuanto que no se establece claramente una relación sinalagmática entre el pagador y la Administración, cabría calificarlas de impuestos periódicos y afectados.

Considerando el conjunto de la normativa, un principio de coherencia global del ordenamiento jurídico nos lleva a indicar que debería darse un tratamiento más homogéneo en el ámbito tributario y laboral –sin perjuicio de las peculiaridades de cada ordenamiento– a los supuestos de cumplimiento extemporáneo, dada la naturaleza tributaria que tienen las cuotas de la Seguridad Social, en orden a estimular el pago en periodo voluntario y disuadir y compensar el extemporáneo.

Lo primero que llama la atención es la distinta nomenclatura utilizada: la LGT los denomina «Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo» y la LGSS «Recargos por ingreso fuera de plazo», que incluyen el recargo de mora y el de apremio. En todo caso también los tributarios requieren la existencia de una deuda y su objeto es estimular el pago, aunque sea fuera de plazo. Pero mientras la ley tributaria pone el acento en la presentación extemporánea de la declaración o autoliquidación, el recargo de mora precisa para su aplicación el cumplimiento en plazo de las obligaciones establecidas para liquidar las cuotas, siendo su fundamento el vencimiento del plazo de ingreso. Además, el recargo de mora es incompatible con el de apremio y con los intereses, mientras que los recargos del artículo 27 de la LGT se suman a los del periodo ejecutivo en caso de impago, y a partir del año se exigen intereses de demora (p. e. si se presenta una autoliquidación sin ingreso con un retraso de dos años podría girarse el recargo de apremio ordinario del 20 % sobre el recargo del 20 % de regularización, más un año de intereses de demora, alcanzando una cifra cercana al 50 %).

La normativa tributaria ha mejorado ostensiblemente desde los recargos «únicos» declarados inconstitucionales, previendo una graduación de los recargos por presentación espontánea y extemporánea entre el 5 y el 20 %, suprimiendo el interés de demora el primer año pues el recar-

go ya resarce con creces el retraso, e introduciendo una reducción del 25 % de su importe para fomentar el pago íntegro.

No obstante, persiste el problema de su cuestionable automaticidad, y hay dos aspectos que siguen dando problemas en los tribunales. El primero, las llamadas regularizaciones «tácitas» aplicadas bajo la redacción del artículo 61.3 de la LGT de 1963, que no exigía identificar el periodo impositivo al que se refería la regularización (como hace el art. 27.4 LGT actual). En estos casos no debería imponerse la misma sanción que a quien no declara y es requerido, para lo cual se podría aplicar la doctrina de la AN que toma como base de la sanción «la cantidad efectiva dejada de ingresar», es decir, el recargo más los intereses de demora, lo que resulta más acorde con el principio de proporcionalidad (interpretado conforme a la jurisprudencia del TJUE) y con una interpretación teleológica y sistemática de la normativa. Ello pese a que el ATC de 3 de febrero de 2015 aprecie que no existe un «patente derroche de coacción» que convierta la norma en arbitraria y afirme que estas conductas «pueden convertirse en un mecanismo fraudulento de financiación de las empresas», pues habrá que analizar las circunstancias concretas de cada caso. El segundo, la exigencia de la reducción del 25 % si se ingresa antes de recibir la contestación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, lo que ha sido cuestionado por los tribunales.

Por su parte, la LGSS, tras la reforma de la Ley 53/2003 —que perseguía aproximar la recaudación de la Seguridad Social a la que regía en el ámbito tributario— preveía para los documentos de cotización presentados en plazo un recargo de mora del 5, 10, 15 y 20 %, si el abono se producía en el mes, dos meses, tres meses o a partir de los tres meses siguientes, respectivamente. No obstante, desde 2012 se aplica un recargo único del 20 %. De otra parte, la legislación en materia de Seguridad Social admite la exclusión de responsabilidad si el retraso es por culpa de la Administración.

Este último aspecto nos parece muy positivo y pensamos que, como sucede con el recargo de mora en el ámbito de la Seguridad Social, los recargos de regularización no debieran aplicarse si el retraso no es imputable al contribuyente. Así se infiere de la STC 121/2010 analizando el anterior recargo de mora de la LGSS, cuando aprecia la necesidad de atenuar los rigores del recargo citando como ejemplo su condonación en los supuestos del anterior RGRSS. Lo propio sucede en los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, excluyéndose la imposición del recargo por caso fortuito, fuerza mayor o error de derecho. También debería graduarse el recargo laboral en función del retraso.

A nuestro juicio, atendiendo a su finalidad, por un principio de coherencia y en aras de la seguridad jurídica, de la igualdad, y del principio de proporcionalidad —que requiere la adecuación entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo—, debería promoverse una mayor uniformidad en la regulación de estos recargos, excluyendo su aplicación en ausencia de culpabilidad en el ámbito tributario, y atemperando su aplicación en función del retraso los primeros meses en los recargos de la Seguridad Social.

PRIMACÍA DEL DERECHO DE LA UE Y APLICACIÓN DIRECTA DE LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS: EL CONCEPTO DE EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DE IVA

Análisis de la STS de 12 de marzo de 2015, rec. núm. 280/2013

Saturnina Moreno González

Catedrática acreditada de Universidad.

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Castilla-La Mancha

1. SUPUESTO DE HECHO

Mediante escritura pública de 17 de junio de 2003, la mercantil *Novinsa Ingenieros, SA*, transmitió unos terrenos rústicos a la entidad *Ferrovial Inmobiliaria, SA*, haciendo constar que la operación se encontraba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al tipo del 16%, cuyo importe había sido repercutido por la sociedad vendedora. En esa misma fecha, las partes suscribieron un documento privado en el que la sociedad vendedora renunció a la exención del IVA con conocimiento de la adquirente, la cual, a su vez, manifestó su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición efectuada en el marco de su actividad empresarial.

Sin embargo, la Oficina Gestora de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, con fecha 19 de mayo de 2006, procedió a practicar liquidación tributaria por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) –por importe de 907.405,70 €–, por considerar que la operación estaba exenta de IVA al tratarse de entregas de terrenos no edificables, sin que se hubieran iniciado las obras de urbanización, y por entender incumplidos los requisitos formales para la renuncia a la exención de dicho impuesto.

La reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid por la entidad adquirente de los terrenos fue desestimada mediante Resolución de 22 de octubre de 2009, ya que, a juicio del órgano de revisión, la operación estaba exenta en virtud del artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

El recurso contencioso-administrativo planteado ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9.ª) fue igualmente desestimado mediante Sentencia de 25 de septiembre de 2012 [rec. n.º 25/2010 (NFJ057787)]. La Sala consideró procedente la sujeción a TPO, ya que la condición de empresario de la entidad vendedora a efec-

tos de IVA no había quedado acreditada y la propia entidad recurrente había reconocido que en el momento de la compraventa aún no se había iniciado la urbanización de los terrenos. Por todo ello concluyó que la transmisión examinada no integraba el hecho imponible del IVA, sin que pudiera ser válida la renuncia a la exención de dicho impuesto por el vendedor.

La entidad adquirente de los terrenos (en realidad su sucesora, *Promociones Habitat, SA*) interpuso entonces recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS), al amparo del cauce previsto en el artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, invocando la infracción del artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del ITP y AJD; de los artículos 4.Uno, 4.Dos a), 4.Cuatro a), 5.Uno b), 20.Uno 20.º, y 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA; del artículo 8 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; y del artículo 105.1 de la Ley 58/2003 (todos ellos en su redacción original vigente en 2003).

El principal argumento de la entidad recurrente se refiere a la condición de empresario a efectos de IVA de la sociedad vendedora, dado su carácter de sociedad mercantil. Atendiendo a los artículos 4.Dos a) y 5.Uno b) de la Ley del IVA vigentes *ratione temporis*, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles se entenderán siempre realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y, a los efectos de dicha ley, las sociedades mercantiles se consideran empresarios o profesionales en todo caso.

Por el contrario, los representantes legales de la Administración General del Estado y de la Comunidad de Madrid alegan bien que no se ha acreditado la condición de empresario de la sociedad vendedora, bien el incumplimiento de los requisitos formales para la renuncia a la exención.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El problema al que se enfrenta la STS de 12 de marzo de 2015 [rec. n.º 280/2013 (NFJ057788)] consiste, en esencia, en determinar si la entidad transmitente de las fincas rústicas tiene o no la condición de empresario o profesional a efectos de IVA.

En este sentido, el TS reconoce que antes de la reforma introducida en el artículo 5.Uno de la Ley del IVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria), la letra b) del precepto mencionado disponía que las sociedades mercantiles eran, en todo caso, empresarios. Además, el artículo 4.Dos a) de la misma ley afirmaba que se entendían, en cualquier caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por dichas sociedades.

Sin embargo, el TS recuerda que este criterio se aleja de la interpretación seguida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), «poniéndose en tela de juicio la compatibilidad

de esta normativa con el Derecho comunitario, en especial en el caso de las sociedades *holding*». Seguidamente, sintetiza la doctrina más relevante del TJUE a este respecto, sirviéndose, para ello, de la Sentencia de 29 de octubre de 2009, C-29/08 (NFJ035692), *Skatteverket contra AB SKF* (aps. 28, 29 y 30).

En efecto, según una reiterada jurisprudencia comunitaria, la mera adquisición, la simple posesión y la mera venta de acciones no constituyen, de por sí, actividades económicas a efectos de IVA (art. 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977; posterior art. 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA)¹. Tales operaciones no implican la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dichas acciones. Para el Tribunal de Justicia, solo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA y no es ese el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones².

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha entendido que el caso es distinto cuando una participación financiera en otra empresa va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio³, en la medida en que tal intervención implique la realización de transacciones sujetas al IVA (con arreglo al art. 2 de la Sexta Directiva, posterior art. 2 de la Directiva 2006/112/CE).

En suma, la jurisprudencia comunitaria entiende, de forma constante, que determinadas sociedades, a pesar de revestir forma mercantil, no realizan una actividad económica a efectos de IVA y, por tanto, quedan fuera de su ámbito de aplicación (CHECA GONZÁLEZ, 2010, pág. 29).

El TS reconoce que esta jurisprudencia comunitaria fue la causa determinante de la modificación del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, convirtiendo la presunción *iuris et de iure* hasta entonces existente en una presunción *iuris tantum*.

¹ Vid., en particular, las Sentencias de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01 (NFJ016398), ap. 59; y de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05 (NFJ024800), ap. 25.

² Vid., en este sentido, las Sentencias de 22 de junio de 1993, *Sofitam*, C-333/91 (NFJ002959), ap. 13; de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise Cabinet A. Forest SARL*, C-306/94 (NFJ004666), ap. 18; de 6 de febrero de 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95 (NFJ005199), ap. 15.

³ Vid. las Sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90 (NFJ001249), ap. 14; de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99 (NFJ009809), ap. 18; de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00 (NFJ011020), ap. 20; y de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01 (NFJ014310), ap. 46; y el Auto de 12 de julio de 2001, *Welthgrove*, C-102/00, ap. 15; de 21 de octubre de 2004, *Banque Bruxelles Lambert SA*, C-8/03 (NFJ017984), ap. 41; de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik AG*, C-465/03 (NFJ020125), aps. 19-20; de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom SGPS SA*, C-496/11 (NFJ048085), aps. 31-35; y de 15 de septiembre de 2011, *Jaroslav Staby y otros*, asuntos acumulados C-180/10 y C-181/10 (NFJ043988), ap. 45.

Pues bien, en opinión del TS, aunque el caso objeto de controversia se refiere «a una transmisión realizada en el año 2003, cuando no regía la modificación antes referida, y existía la presunción *iuris et de iure*, que relevaba a la parte de toda obligación probatoria» —por lo que toda sociedad mercantil, por el mero hecho de serlo, era considerada empresario o profesional—, la normativa interna «tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario» (FJ 4.º).

Por otro lado, el TS añade que «las propias características de las parcelas transmitidas obligaban a entender que no estaban afectas al patrimonio empresarial de la sociedad vendedora, por lo que la operación realizada no podía estar sujeta al IVA, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como entendió correctamente la Sala de instancia, al señalar que no todas las transmisiones de inmuebles están sujetas al IVA, sino solo aquellas que se realizan por empresarios o profesionales, en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, respecto de bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, agregando que en este recurso no consta prueba ni alegación alguna del carácter de empresario del vendedor» (FJ 4.º).

En virtud de lo expuesto, el TS desestima el recurso de casación.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En la STS de 12 de marzo de 2015 [rec. n.º 280/2013 (NFJ057788)] se aborda nuevamente un problema de adecuación de la normativa tributaria interna al Derecho de la Unión Europea (UE). El pronunciamiento es particularmente relevante no tanto por su fundamentación jurídica (bastante escueta), cuanto por la importancia del problema planteado: la aplicación directa del Derecho de la UE frente a una ley interna que lo contradice y la incidencia de dicha aplicación directa sobre las situaciones jurídico-tributarias particulares, especialmente desde una óptica temporal.

Como ya se ha advertido, el objeto de la controversia afecta a la consideración de las sociedades mercantiles como sujetos pasivos del IVA. En la redacción original del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA se establecía que las sociedades mercantiles eran sujetos pasivos del impuesto «en todo caso», mientras que, tras la modificación efectuada por la Ley 4/2008, lo serán «salvo prueba en contrario». La reforma apuntada no tuvo carácter retroactivo, mientras que la operación sometida a discusión se refería al año 2003.

Según se explica en la exposición de motivos de la Ley 4/2008⁴, con la reforma del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA «se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal». De esta forma, el legislador tributario reconoce que

⁴ BOE n.º 130, de 25 de diciembre de 2008, pág. 51999, ap. VI.

la norma interna pugnaba frontalmente con los pronunciamientos del TJUE que reclamaban la necesidad de realizar alguna actividad económica para la inclusión en el ámbito del impuesto.

El TS, invocando el principio de primacía del Derecho de la UE, inaplica la norma interna vigente en el momento de los hechos enjuiciados dada su contradicción con la jurisprudencia comunitaria.

Cabe recordar brevemente, a este respecto, que la primacía del Derecho de la UE es un principio básico del ordenamiento comunitario de construcción jurisprudencial⁵, cuyo objetivo último es garantizar una aplicación uniforme del Derecho de la UE en todos los Estados miembros. A grandes rasgos, el principio de primacía se traduce en la exigencia de que todas las autoridades nacionales (administrativas y judiciales)⁶ dejen inaplicadas las normas nacionales de cualquier rango, incluso constitucional, anteriores o posteriores a la normativa comunitaria (de Derecho originario o derivado), que entren en contradicción con esta última, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o por cualquier otro procedimiento constitucional⁷.

Como complemento del principio de primacía, el TJUE ha proclamado asimismo el principio de efecto directo, referido a la posibilidad que tienen los particulares de invocar las disposiciones de la UE ante las autoridades nacionales sin necesidad de que exista un acto previo de recepción en el ordenamiento interno⁸. No obstante, el efecto directo exige que la norma de la UE sea lo suficientemente clara y precisa; que su mandato sea incondicional; y tratándose de una directiva, que no haya sido transpuesta en el plazo previsto para ello o lo haya sido de forma incorrecta⁹. El efecto directo de las directivas solo puede ser invocado por los particulares frente a los incumplimientos del Estado (efecto directo vertical ascendente). Sin embargo, no puede ser alegado por el Estado que no ejecutó la directiva en plazo o de forma adecuada para generar obligaciones en el particular (efecto directo vertical descendente o inverso); en otras palabras, el Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva¹⁰.

A juicio de algunos autores, la sentencia objeto de comentario, más que interpretar la normativa interna conforme a la directiva y jurisprudencia comunitarias, en realidad lo que hace es «inaplicar, en perjuicio del particular, la norma interna vigente al momento de los hechos enjuiciados (*tempus regit actum*) dada su contradicción con la directiva comunitaria». Nos encontraríamos, así, «ante un caso de invocabilidad vertical inversa de las directivas comunitarias, atendido

⁵ SSTJUE de 15 de julio de 1964, *Costa/Enel*, 6/64; y de 8 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77.

⁶ STJUE de 22 de junio de 1989, *Costanzo*, 103/88.

⁷ STJUE de 19 de noviembre de 2009, *Filipiak*, C-314/08 (NFJ036246).

⁸ STJUE de 5 de febrero de 1963, *Van Gend en Loos*, 26/62.

⁹ SSTJUE de 4 de diciembre de 1974, *Van Duyn*, 41/74; de 5 de abril de 1979, *Ratti*, C-148/78; 19 de enero de 1982, *Becker*, C-8/81 (NFJ000004); de 3 de septiembre de 2014, *GMAC UK plc*, C-589/12 (NFJ054926).

¹⁰ SSTJUE de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, 154/84; y de 11 de junio de 1987, *Pretore di Salò*, C-14/86.

por la jurisdicción», vulnerando la interdicción del denominado efecto directo vertical descendente y poniendo en entredicho el principio de seguridad jurídica (IBÁÑEZ GARCÍA, 2015, pág. 2).

La reflexión anterior nos sirve para poner en relación el pronunciamiento objeto de comentario con varias resoluciones recientes del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), todas ellas sobre IVA, en las que se niega el efecto directo inverso de las directivas.

Así, la Resolución de 20 de septiembre de 2012 [R. G. 2147/2012 (NFJ048545)], recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, rechaza establecer como criterio único que el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social previsto por el apartado Tres del artículo 20 de la Ley 37/1992 (exigencia posteriormente suprimida por Ley 17/2012, de 27 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2013) se configure no como un presupuesto previo y necesario para la aplicación de la exención prevista por el artículo 20.Uno.13.º de la misma ley, sino como un medio de posibilitar a la Administración tributaria una verificación a priori del cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa para aplicar la misma, de modo que la exención será de aplicación, aun no existiendo tal reconocimiento, por parte de aquellos sujetos que reúnan los requisitos objetivos y subjetivos para ello. Como señala con acierto el TEAC, si bien la normativa doméstica exige el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social para la aplicación de la exención, la legislación interna contradice en este punto la doctrina comunitaria emanada de la Directiva 2006/112/CE y la interpretación que de la misma realiza el TJUE, conforme a la cual la exención de los servicios discutidos tiene carácter objetivo y, por tanto, no pueden depender de si la condición de entidad o establecimiento de carácter social ha sido o no solicitada por el contribuyente. Pese a ello, el TEAC rechaza que la Administración tributaria pueda invocar directamente la directiva para reinterpretar la normativa interna aplicando la exención en perjuicio de los obligados tributarios aun cuando no se disponga del citado reconocimiento administrativo. Recuerda, en esta línea, que en el ámbito comunitario en ningún caso se admite el efecto directo vertical descendente o inverso. En otras palabras, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa (FJ 5.º).

En parecidos términos, la Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013 [R. G. 480/2013 (NFJ052949)], también dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, analiza si los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores de la propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, servicios sujetos a IVA según la STJUE de 12 de noviembre de 2009 [asunto C-154/08 (NFJ035917)]¹¹, pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del impuesto, por los periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010 (respetando las situaciones jurídicas firmes), fecha en la que surtió efectos la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que modificó el artículo 4 de la Ley del IVA. Afirma el TEAC que «la regularización practicada por la Inspección respecto

¹¹ Esta sentencia declaró que el Reino de España incumplió las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, al considerar, como consecuencia de la jurisprudencia del TS, que tales servicios no estaban sujetos a IVA.

del IVA de los ejercicios 2007 y 2008 no invoca como fundamento jurídico de la misma la aplicación retroactiva del citado artículo 4 de la LIVA, sino la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, por lo que lo que habrá de analizarse es, en consecuencia, si la sentencia del TJUE permite dicha regularización. Sin perjuicio de la observación anterior, a juicio de este Tribunal Central, no resulta preciso que se dotara a esta modificación del artículo 4 de la Ley reguladora del IVA –meramente aclaratoria, pues– de carácter retroactivo, pues de conformidad con la sentencia Edis (TJCE 15-9-1998 Asunto C-231/96) la interpretación que da el TJUE de una determinada norma aclara y especifica, cuando es necesario, el significado y alcance de dicha norma, tal como esta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor». Cuestión diferente, apunta el TEAC, es el efecto que la STJUE tiene en relación con los particulares afectados –en este caso los registradores de la propiedad– (FJ 7.º). Y seguidamente afirma: «El Director recurrente fundamenta su pretensión, favorable a la regularización tributaria, en que los servicios de los registradores-liquidadores –a la luz de la interpretación de la directiva comunitaria que hace el TJUE en su sentencia– han estado siempre sujetos a IVA, conclusión que comparte este Tribunal Central. Pero ello supone, en definitiva, invocar el conocido principio del *efecto directo* de las normas comunitarias para aplicar directamente la directiva no en lugar de una normativa interna resultante de una transposición defectuosa de aquella, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la directiva había hecho el Tribunal Supremo de España», recordando a tal efecto que conforme a la jurisprudencia comunitaria sobre el principio de efecto directo, el Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva (FJ 8.º).

La Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 [R. G. 7259/2012 (NFJ056343)] analiza el caso de una transmisión de inmuebles realizada en el ejercicio 2006 considerada no sujeta a IVA por el sujeto pasivo en aplicación del supuesto de no sujeción a IVA del artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA en su redacción anterior a la modificación efectuada por la Ley 4/2008 (conforme al cual no está sujeta al impuesto «la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»). En cambio, la Administración tributaria, basándose en la interpretación que sobre el artículo 5.8 de la Sexta Directiva IVA (actual art. 19 de la Directiva 2006/112/CE) efectuó la STJUE de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes* [Asunto C-497/01 (NFJ015629)], mediante acuerdo de liquidación de 9 de marzo de 2011, procedió a practicar regularización relativa al IVA, ejercicio 2006, por entender que la operación estaba sujeta a este impuesto. Nuevamente el TEAC, considerando el criterio establecido en las Resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (NFJ048545) y 28 de octubre de 2013 (NFJ052949), antes mencionadas, considera en el presente supuesto que la regularización practicada por la Inspección no es conforme a Derecho, ya que determina la aplicación de la normativa comunitaria, y de la interpretación que sobre la misma realiza el TJUE, vulnerando la interdicción del efecto directo vertical descendente, ya que la Administración tributaria realiza una interpretación del artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA, con base en la realizada por el TJUE del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE en el asunto *Zita Modes*, en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización (FJ 8.º).

Finalmente, las Resoluciones del TEAC de 22 de abril de 2015 [R. G. 7547/2012 (NFJ058066)] y 27 de mayo de 2015 [R. G. 6277/2014 (NFJ058257)], sobre regularización de cuotas indebida-

mente repercutidas, siguiendo de nuevo el criterio establecido en resoluciones anteriores, señalan que la Administración tributaria no puede invocar el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, que no ha sido traspuesto a nuestro Derecho interno, para no aplicar la normativa española, que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido, determinando la aplicación de la norma comunitaria mediante el efecto directo vertical descendente, en perjuicio del obligado tributario.

Así pues, el TEAC, en este conjunto de resoluciones, y de forma loable a nuestro juicio, pone freno a la propensión administrativa a considerar «bilateral» el efecto directo vertical, negando que el Estado pueda exigir el cumplimiento de una directiva que él mismo no respetó (BEIRAS CAL, 2014, pág. 2).

La lectura de la sentencia del TS objeto de comentario suscita, no obstante, otra cuestión relacionada con la aplicación directa del Derecho de la UE en contra de la norma interna. Nos referimos a la posibilidad de que sean los obligados tributarios (no las autoridades administrativas o judiciales) quienes invoquen la aplicación de las modificaciones normativas efectuadas para adaptar el Derecho interno a las directivas comunitarias o a la jurisprudencia del TJUE a supuestos de hecho acaecidos con anterioridad a la citada modificación.

Sirva como ejemplo, entre otros posibles, la reforma del artículo 20.Uno.8 a) de la Ley del IVA por el artículo 74 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. Tras ella se considera exenta «la custodia y atención a niños», eliminado el límite de edad de seis años que existía en la anterior redacción y que no se contiene en la normativa de la UE reguladora del IVA [art. 132.1 h) de la Directiva 2006/112/CE], ni se permite por el TJUE. Por tanto, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, la Ley del IVA ha reconocido que toda la actividad de custodia y atención a niños está exenta, cualquiera que sea su edad, cuando el prestador sea un establecimiento de carácter social (art. 20.Tres) o, en caso contrario, tributará al tipo del 10%. El legislador tributario reconoce, pues, que la anterior norma no era acorde con el Derecho comunitario, tal y como se admite en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos para 2014.

Una vez sentado el anterior presupuesto, debe procederse a interpretar de manera válida la entrada en vigor de una norma interna que adapta el Derecho comunitario. A este respecto, BLÁZQUEZ LIDOY (2015, págs. 4-5) observa que esa entrada en vigor solo alcanza a los órganos de la Administración tributaria (efecto directo vertical descendente), esto es, aquella no puede aplicar de manera retroactiva en perjuicio de los contribuyentes la nueva norma, por cuanto se trata de una institución dependiente del propio Estado incumplidor. Sin embargo, «esa entrada en vigor sí puede ser aplicada por el obligado tributario (efecto directo vertical ascendente) en tanto la nueva norma suponga reconocer el verdadero alcance de la Directiva comunitaria. No se trata, estricto sensu, de una aplicación retroactiva de la norma, sino del reconocimiento por parte del legislador interno que la normativa anterior no era acorde con la Directiva de la UE y sí lo es la nueva. Por tanto, si el obligado tributario exige que, por la primacía y efecto directo de las directivas, se aplique la nueva regulación a ejercicios anteriores la negación por parte de la AEAT podría suponer una vulneración consciente de la directiva. No nos encontramos, por tanto, ante una retroactividad de carácter técnico-jurídico, donde se anudan efectos de la nueva norma a hechos producidos y consumados con anterioridad a la entrada en vigor», sino ante el reconocimiento de

que la norma modificada no era acorde con la directiva comunitaria en años anteriores y sí lo es la nueva, exigiendo el contribuyente, precisamente, esa interpretación acorde a Derecho comunitario que los órganos administrativos y judiciales deben realizar¹². Permítasenos recordar, de nuevo, que en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente implica que solo el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, tal y como, por otro lado, reconoce de forma constante el TEAC.

Pese a los argumentos anteriores, la Dirección General de Tributos, en su contestación de 21 de febrero de 2014 [V0473/2014 (NFC050391)], se ha manifestado en contra de esta interpretación. Así, afirma:

«Del escrito presentado parece desprenderse que tanto la consultante, como la entidad subcontratada por ella son entidades mercantiles, que no tienen la condición de establecimiento privado de carácter social en los términos establecidos en el ar-

¹² *Vid.*, en esta misma línea, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 17 de septiembre de 2014 [rec. n.º 826/2009 (NFJ055723)], relativa a la denegación de una solicitud de rectificación de autoliquidación en concepto de IVA, correspondiente al mes de marzo de 2007, para incluir determinadas cuotas soportadas, que se fundamenta en el artículo 89.Dos 2.º de la Ley 37/1992 (en redacción dada por la Ley 13/1996), que establecía la no procedencia de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando fuera la Administración quien lo pusiera de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, y la conducta fuera constitutiva de infracción tributaria. Dicho precepto de la Ley del IVA fue modificado a través del artículo 77 de la Ley 22/2013, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, para adaptarlo a la Directiva 2006/112/CE y a la jurisprudencia comunitaria.

En esta sentencia, la AN diferencia entre retroactividad y aplicación directa del Derecho comunitario. Así, concretada la normativa aplicable al asunto debatido (art. 89.Dos 2.º LIVA en redacción dada por Ley 13/1996), la AN señala que «resulta de aplicación la regla *tempus regit actum*, propia del Derecho Tributario, es decir, las obligaciones fiscales se rigen por la normativa en vigor en el momento de producirse los hechos, sin que las modificaciones posteriores tengan efecto retroactivo salvo disposición expresa en contrario, prevención de la que se excluye el derecho sancionador./ Así las cosas, la modificación ulterior de la citada norma, materializada en la Ley 22/2013, de 22 de diciembre, en cuya virtud se suprime la vinculación entre el derecho a la deducción y la circunstancia de no haber sido sancionado previamente por la falta de ingreso en plazo de las cuotas, no puede ser aplicada retroactivamente» (FJ 2.º).

En atención a la redacción del precepto en la versión considerada aplicable y al principio de legalidad tributaria el recurso debería ser, en principio, directamente desestimado. No obstante, la AN realiza un examen más detallado que le lleva a estimar el recurso sobre la base de la siguiente fundamentación: Aunque en un plano teórico asiste la razón al Abogado del Estado cuando afirma que el hecho de que la Exposición de Motivos de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, justifique la reforma en la necesidad de adecuar la Ley del IVA a la directiva y la jurisprudencia comunitarias, no implica necesariamente y de forma inequívoca que la legislación precedente era manifiestamente contraria a la legislación europea, pues la modificación puede realizarse para la mejora técnica de una legislación que en sí misma está ajustada a la legalidad, «la realidad nos muestra que las reacciones del legislador español en este terreno son la consecuencia inmediata de pronunciamientos del Tribunal de Justicia o bien de actuaciones de la Comisión Europea en el marco de los recursos de incumplimiento./ En el presente caso, al hecho del reconocimiento expreso por el legislador de que la modificación de la Ley 37/1992 operada por la Ley 22/2013, obedece, bien a la necesidad de adaptación a la jurisprudencia, bien a observaciones de la Comisión Europea, limita considerablemente la tesis de la defensa del estado [...]./ La Administración tributaria no solo no ha acreditado el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales del recurrente, sino que ha modificado la legislación interna para adaptarla a la jurisprudencia del TJUE, suprimiendo el obstáculo, específico de la legislación española, que impedía la realización de la deducción» (FJ 3.º).

título 20.Tres de la ley, luego los servicios prestados por ambas entidades en el desarrollo de las actividades de la custodia y atención a niños menores de 6 años, están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El tipo impositivo aplicable será el reducido del 10 por ciento a los servicios de custodia prestados a partir del 1 de enero de 2014.

El límite que establecía la anterior redacción, de niños menores de seis años de edad, será de aplicación a los servicios de custodia prestados hasta el 31 de diciembre de 2013».

Bibliografía

BEIRAS CAL, A. [2014]: «El efecto directo vertical ascendente de las directivas comunitarias: el efecto-sanción al estado incumplidor», *Quincena Fiscal*, n.º 1 (BIB 2014\269).

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2015]: «La aplicación "retroactiva" de las modificaciones en el IVA por adaptación al Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, en prensa (consultado gracias a la amabilidad del autor).

CHECA GONZÁLEZ, C. [2010]: *Concepto de empresario o profesional y de actividad económica a efectos de IVA*, Thomson-Aranzadi, Citur Menor (Navarra).

IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La aplicación, por el Tribunal Supremo, del efecto vertical descendente de las directivas», publicado en www.ecjleadingcases.wordpress.com, enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1oV> (último acceso: 15 de septiembre de 2015).

LA REGULARIZACIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA INDEBIDAMENTE REPERCUTIDAS

Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2015, R. G. 6277/2014

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

1. SUPUESTO DE HECHO

La reclamación se dicta en un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia. Esta, por su parte, se dicta en relación con unas actuaciones de la Inspección de los tributos la cual entendió que los servicios prestados por una persona física a una entidad mercantil de la que era socio estaban sujetos al tributo, no estándolo, por el contrario, los prestados a otra, de la que era igualmente socio. En particular, la controversia se refiere al correcto procedimiento para la rectificación o regularización de lo actuado.

Así, la sociedad OCT agrupaba a dos profesionales, el señor AC, con una participación en la entidad del 75 %, y otra persona física con una participación del 25 %, ambos administradores solidarios. El señor AC constituyó junto con su cónyuge la sociedad B, de la que era igualmente administrador.

La regularización practicada por la Inspección de los tributos supuso lo siguiente:

- a) Se entendían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) los servicios de asesoría fiscal prestados a la entidad OCT aparentemente por la entidad B, pero realmente por el señor AC, considerando la existencia de esta como una mera simulación negocial consistente en la creación de una sociedad interpuesta –B– al objeto de que por esta se facturaran servicios a la entidad OCT que realmente prestaba el señor AC. Todo ello, según la Inspección de los tributos, se instrumentaba con la finalidad de minorar su imposición directa.
- b) No se minoraba el IVA declarado e ingresado por el señor AC por los servicios prestados a B, aunque tal devengo realmente nunca hubiera tenido lugar, al objeto de impedir que obtuviese la devolución el señor AC, carente de legitimación para ello.

- c) Se reconocía a B el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos por las cuotas que le habían sido repercutidas por el señor AC, condicionada su ejecución a que adquiriesen firmeza las liquidaciones giradas a B, en las que la Inspección eliminaba la deducción de las cuotas soportadas por dicha entidad, y al señor AC, en lo atinente, cabe entender, a las cuotas correspondientes a los servicios prestados a OCT.

El TEAR discrepó del planteamiento realizado por la Inspección, considerando que, dado que el señor AC realizó el ingreso de las cuotas de IVA repercutidas a B, es procedente la devolución del ingreso indebido en favor de la entidad que soportó la repercusión, es decir, de B, en el bien entendido de que se cumplen todos y cada uno de los requisitos exigidos por el artículo 14.2 c) del Reglamento de revisión.

A lo anterior el TEAR añadió que el reconocimiento de la devolución debe realizarse en el procedimiento de inspección, pues así lo permite el artículo 15 del citado Reglamento de revisión, así como que la ejecución de dicha devolución no puede quedar condicionada, como defiende la Inspección, a la firmeza de las liquidaciones practicadas por este concepto al señor AC y a la sociedad B, entendiendo que no se pueden extender los requisitos del artículo 129 del Reglamento de aplicación de los tributos, referido al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, al supuesto objeto de revisión, en el que la devolución se ha reconocido como consecuencia de una actuación inspectora.

En definitiva, lo que el TEAR consideró procedente era lo siguiente:

- a) Que se liquidase el importe de IVA devengado y no repercutido por el señor AC a la sociedad OCT.
- b) Que de la anterior cantidad se minorase el IVA declarado y repercutido indebidamente por el señor AC a la sociedad interpuesta B, por tratarse de cuotas indebidamente devengadas.
- c) Que se reconociese a B la procedencia de la devolución de las cuotas repercutidas indebidamente por el señor AC, devolución cuya ejecución no podía quedar condicionada a la firmeza de las liquidaciones practicadas al señor AC y a B.

Contra esta resolución del TEAR de Galicia interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, alegando que, en su opinión, son dos las formas posibles de que dispone la Administración para regularizar las cuotas indebidamente soportadas:

- 1.º Que la Inspección minore en el sujeto que repercutió las cuotas de IVA indebidamente repercutidas y, paralelamente, regularice las cuotas indebidadas en el sujeto que las soportó, dado que no corresponden a una operación real, sino simulada.

Eliminado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, desaparece el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, por lo que la entidad que satisfizo el impuesto

tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas. Esta devolución, entiende el director del Departamento de Inspección de la AEAT, no puede calificarse como de ingresos indebidos, y ello por los motivos siguientes:

- a) La Inspección minora el IVA indebidamente repercutido en la liquidación girada, por lo que, como consecuencia de la misma, ya no se ha efectuado el ingreso de tales cuotas en la Hacienda Pública; se incumple, pues, el requisito dispuesto en el artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión, relativo a que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.
- b) Si la Inspección devuelve el impuesto a la entidad que lo repercutió indebidamente se incumple el requisito, recogido en el artículo 14.2 c).3.º del Reglamento de revisión, de que las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido devueltas por la Administración a quien las repercutió.

Concluye el director del Departamento de Inspección que, en este caso, la entidad que soportó las cuotas indebidamente debería, para obtener su devolución, reclamar su importe al sujeto que las repercutió, que es a quien ha devuelto dichas cuotas la Administración. La Hacienda Pública en ningún caso puede devolver unas cuotas que no han sido ingresadas (porque han sido ya devueltas) y que no tiene.

- 2.º La recogida en el acuerdo de liquidación, consistente en no minorar en el transmitente o prestador las cuotas indebidamente repercutidas y, de otro lado, eliminar en el adquirente o perceptor el derecho a la deducción de las cuotas soportadas indebidamente, reconociendo su derecho a la devolución de ingresos indebidos dado que se cumplen todos los requisitos exigidos al efecto, a saber:

- a) La devolución del IVA indebidamente repercutido no corresponde al sujeto pasivo que lo hubiera declarado e ingresado sino al destinatario de la operación que lo hubiera soportado, siempre que este no se hubiera resarcido de su pago mediante el mecanismo de la deducción.
- b) El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse en un procedimiento de aplicación de los tributos.
- c) Al haberse eliminado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la entidad que las soportó, se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, por lo que la entidad tiene correlativamente derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente le repercutieron.
- d) La entidad que repercutió consignó el IVA indebidamente repercutido en su declaración, por lo que conforme al artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión, se considera que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas.

El director recurrente invoca en su escrito de alegaciones, como fundamento de la anterior postura, además de los artículos 14 y 15 del Reglamento de revisión, el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que es la norma esencial de armonización del IVA en la Unión Europea.

Adicionalmente, se indica en el recurso que la Administración debe optar por una de las dos alternativas señaladas para regularizar las cuotas indebidamente repercutidas, sin que pueda simultáneamente, en contra de lo que declara el TEAR, minorar las cuotas indebidamente repercutidas y al mismo tiempo, tras eliminar el derecho a deducir tales cuotas, ordenar la devolución de ingresos indebidos a quien las soportó, pues en tal supuesto la Hacienda estaría devolviendo dos veces las cuotas indebidas.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Planteadas la controversia, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la resumió señalando que la cuestión consistía en determinar si, en el supuesto de regularización de cuotas de IVA indebidamente repercutidas, se puede minorar el impuesto en la liquidación que se practique a la entidad que realizó otras entregas de bienes o prestaciones de servicios y, simultáneamente, reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidas.

Para ello, el TEAC (fundamento de derecho tercero), parte de la constatación de que nada hay establecido en la Directiva 2006/112/CE, en relación con la rectificación de la repercusión, a pesar de lo cual se encuentra implícita en varios de sus preceptos.

Continúa el TEAC indicando que, a su juicio, el artículo 203 de la directiva parece poner en cuestión esta afirmación, al establecer que «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura», por cuanto si cualquier cantidad mencionada en factura como IVA, incluso por error, es un «IVA debido a la Hacienda Pública», podría entenderse que no hay lugar a rectificación de la repercusión en ningún caso. El mismo TEAC corrige esta conclusión, aludiendo para ello al artículo 16 del Reglamento 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, que prevé la rectificación para supuestos de cuotas indebidamente repercutidas en entregas intracomunitarias de bienes que debieran haber resultado exentas como tales.

De igual modo, se hace referencia a varias de las sentencias en las que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se ha ocupado de interpretar este precepto, la primera de las cuales es la de 13 de diciembre de 1989, recaída en el Asunto C-342/87 (NFJ000686), Genius Holding BV. En ella se afirma que solo el IVA devengado conforme a derecho es deducible, pero si, por una parte, el IVA improcedentemente repercutido es IVA debido a la Hacienda Pública a consecuencia del referido artículo 203 de la directiva y, por otra parte, ese mismo IVA no puede deducirse por el destinatario de la operación, se vulnera el principio de neutralidad y se genera un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública. La sentencia concluye que para garantizar

la aplicación del principio de neutralidad corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir el impuesto indebidamente facturado en todos los casos en los que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe.

Deduce el TEAC el mandato que se contiene en dicha sentencia, conforme al cual es obligado que los Estados prevean procedimientos para la rectificación de indebidamente actuado, así como el adecuado alcance del citado artículo 203 de la directiva, conforme al cual el IVA improcedentemente repercutido es «IVA debido a la Hacienda Pública» pero solo en tanto en cuanto no se haya procedido a su rectificación.

La Sentencia de 19 de diciembre de 2000, Asunto C-454/98 (NFJ010199), Schmeink & Co-freth y Strobel, contiene consideraciones de tenor equivalente, si bien matiza el requisito de la buena fe, al que se había hecho referencia en la anterior, al que añade el de «la ausencia de perjuicio para la Hacienda Pública», de forma que la rectificación de la repercusión improcedente debe permitirse cuando ello no implique riesgo alguno para el Tesoro.

El fundamento de derecho cuarto de la resolución que comentamos parte de las anteriores consideraciones, que matiza señalando que: «aun cuando se dieran las circunstancias para la aplicación del artículo 203 de la directiva por no haberse eliminado definitivamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro en la medida en que pese a que la Inspección regularizó simultáneamente al repercutido, suprimiendo su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, tal supresión no era todavía definitiva por no ser aún firme la liquidación a él girada, dicho precepto no resultaría aplicable al estar prohibido por la jurisprudencia del TJUE el efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares. Es decir, no podría la Administración tributaria invocar el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que no ha sido traspuesto a nuestro derecho interno, para no aplicar la normativa española, que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido. En definitiva, pues, no cabe apoyarse en el artículo 203 de la directiva para considerar que el IVA no devengado pero repercutido era debido a la Hacienda Pública por quien indebidamente lo repercutió».

Dos son las consideraciones que se hacen en el párrafo que se ha reproducido, la primera de las cuales se refiere a la firmeza de los actos administrativos y la segunda a la incidencia que el ya citado artículo 203 de la directiva puede tener en nuestro país.

En relación con esta última cuestión, respecto a la cual el TEAC apunta que es la primera vez que se refiere en el expediente, ya que con carácter previo al recurso no se había apuntado, la citada incidencia se descarta, invocando para ello la **interdicción del denominado «efecto directo vertical descendente»** del Derecho de la Unión.

Según se señala en la resolución, el propio TEAC ya se había pronunciado en este sentido en resoluciones como las siguientes:

- a) De 20 de septiembre de 2012 [R. G. 2147/2012 (NFJ048545)], dictada en unificación de criterio, relativa a la exención prevista en el artículo 20.Uno.13.º de la Ley

del IVA, en la que se descarta la aplicación de la exención en contra de la voluntad del contribuyente, que no había cumplido el requisito de la solicitud de su reconocimiento a la Administración.

- b) De 28 de octubre de 2013 [R. G. 480/2013 (NFJ052949)], dictada igualmente en unificación de criterio, en la que se analiza si cabe la regularización del IVA correspondiente a los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores de la propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, sujetos a IVA según la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), por los periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010, que modificó al efecto el artículo 4 de la Ley del IVA, que se excluye.
- c) De 22 de abril de 2015 [R. G. 7547/2012 (NFJ058066)], en la que se señala que no puede la Administración tributaria exigir el ingreso del IVA repercutido no devengado basándose en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, por cuanto la normativa interna española exige declarar e ingresar el IVA devengado, pero no el meramente repercutido en factura.

La misma Resolución de 27 de mayo de 2015 (NFJ058257), que ahora comentamos, se extiende en algunas consideraciones interesantes a estos efectos. Así, se indica que el principio del efecto directo es aquel que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea, añadiendo que la **aplicación directa del Derecho comunitario** aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los reglamentos, aunque el mismo TJUE la ha entendido extensible al resto de las normas comunitarias (Sentencias de 4 de diciembre de 1974, Asunto C-41/74, Van Duyn; 5 de abril de 1979, Asunto 148/78, Ratti; o 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras).

Continúa el TEAC explicando que la doctrina del efecto directo puede adoptar dos manifestaciones distintas: el efecto directo horizontal y vertical. Centrados en este último, se describe como aquel que tiene lugar cuando la invocación del Derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha traspuesto una directiva en plazo o la ha traspuesto indebidamente. Como se observa, es el particular el sujeto activo que pretende la defensa de sus derechos frente a un incumplimiento del Estado. Es por ello que a este principio se le califica de efecto directo vertical ascendente en contraposición al efecto directo vertical descendente o inverso, es decir, aquel en que es el Estado el que hace valer el Derecho comunitario frente a los particulares.

Constituye jurisprudencia reiterada que el único efecto vertical exigible es el ascendente, pero en ningún caso el descendente o inverso. Así, únicamente el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar una directiva. En este sentido se pronuncian con contundencia lapidaria Sentencias como las de 26 de febrero de 1986, Asunto

154/84, Marshall, o de 11 de junio de 1987, Asunto C-14/86, Pretore di Saló, que se citan por el propio TEAC.

Con base en estas consideraciones, el TEAC insiste, como ya había hecho en la Resolución de 22 de abril de 2015 (NFJ058066), en la **inaplicabilidad del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE**, no traspuesto a nuestro Derecho y, por consiguiente, no oponible a los contribuyentes.

De vuelta a la controversia que daba lugar al recurso, el TEAC considera ajustado a Derecho el proceder de la Administración, ya que:

- a) El hecho de que el IVA repercutido por el señor AC a B no sea un IVA devengado no significa que deba minorar, como sostiene el TEAR, las cuotas de IVA devengadas por la prestación de servicios del señor AC a OCT. La postura que mantiene el TEAR no se ajusta a Derecho, a juicio del TEAC, por cuanto siendo esto así, no cabría reconocer la devolución de dichas cuotas a B, puesto que no se cumpliría el requisito del artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión de que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, produciéndose una duplicidad de la devolución de dichas cuotas.
- b) Que el IVA improcedentemente repercutido por el señor AC a B no sea un IVA debido a la Hacienda Pública por el señor AC (se insiste en la inaplicación de un no traspuesto art. 203 de la directiva) no significa que, habiendo sido ingresado en su día al Tesoro, deba ahora devolverse al propio señor AC mediante una liquidación como la que sugiere el TEAR. Así es, concluye el TEAC, porque conforme al artículo 14.2 c) del Reglamento de revisión, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido corresponde a quien soportó la repercusión.

El planteamiento del director del Departamento de Inspección de la AEAT se entiende correcto, pues, en tanto que adecuada a requisitos establecidos en los artículos 14 y 15 del Reglamento de revisión, concluyéndose, pues, que «en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA no se podrá minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidas, y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidas».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Varias son las cuestiones que se suscitan en la resolución a la que se refiere este comentario, la principal de las cuales, sin duda, es la relativa a **la actuación de la Administración** en los supuestos de indebida repercusión del IVA. En este punto, los ámbitos de discusión, como bien ilustra la sentencia, son diversos, pudiendo referirse, fundamentalmente, (i) el correcto procedimiento de regularización, (ii) su alcance bilateral o, dicho con otras palabras, la determinación

de su justa incidencia en todas las partes involucradas, y (iii) las medidas a disposición de la Administración para evitar posibles pérdidas de ingresos fiscales.

En cuanto a la **vía para la regularización**, no es extraño que en los procedimientos de aplicación de los tributos, especialmente en el de inspección, se detecten cuotas de IVA indebidamente repercutidas por el contribuyente. La regularización íntegra de lo actuado por el mismo, en principio, obligaría al reconocimiento de la procedencia de su devolución, como parece indicar igualmente el artículo 15 del Reglamento de revisión, al igual que en cualquier otro supuesto de ingresos indebidos; la cuestión se complica, sin embargo, cuando de IVA se trata, por cuanto es de suponer que se tratará de cuotas repercutidas a los destinatarios de las operaciones.

Este mecanismo, el de la repercusión del IVA, es el que se asegura de que el mismo llega efectivamente a los consumidores finales, a la vez que convierte al empresario o profesional que realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios en una suerte de agente de recaudación que dedica una parte de su quehacer a la colecta del impuesto. En supuestos en los que no hay más vicisitudes, esta colecta funciona adecuadamente y sin más contratiempos. Cuando, por el contrario, lo actuado es incorrecto, su adecuada restitución a la ortodoxia se enfrenta a muy diversos problemas.

De entrada, se establece que para cualquiera de los casos, la legitimación activa para la obtención de la devolución le corresponde a quien soportó el impuesto –así lo establece el art. 14.1 c) del Reglamento de revisión–, regla que se puede considerar acertada en aquellos supuestos en los que el error en la exacción del impuesto incide en los destinatario de las operaciones, no así en otros casos.

La incidencia de este requisito en la actuación seguida por la Administración tributaria sobre el señor AC fue la que dio lugar al pronunciamiento inicial por parte del TEAR, y a su revisión por parte del TEAC, aquel admitiendo que en la liquidación que se practicase se tuviera en cuenta lo repercutido de más, este vinculando la corrección a su incidencia en el repercutido. Esta vinculación entre sujeto activo y pasivo de la repercusión nos lleva, precisamente, al segundo de los aspectos que queríamos tratar.

Con lo que hemos dado en llamar **bilateralidad del ajuste** queremos referirnos a la forma en la que una actuación de repercusión de IVA incorrecta afecta al destinatario de la operación y la manera en la que reacciona la Administración.

Bien podría considerarse que la cuestión está ya prevista por el artículo 129.2 del Reglamento de aplicación de los tributos, que señala que la no deducibilidad a la que se condiciona la procedencia de la devolución de ingresos indebidos será tal cuando en un procedimiento de comprobación o de inspección así se señale y el acto que ponga término a dicho procedimiento devenga firme.

La lógica de la norma es clara; con ella se pretende que no simultaneen los dos procedimientos, el que pueda haber dado lugar a la denegación del derecho a la deducción, que pudiera acabar con una sentencia o resolución en la que definitivamente se admite la procedencia del derecho, con la devolución de ingresos indebidos, a través del procedimiento que proceda, en la que se obtiene la restitución del tributo por parte de quien lo soportó.

Lo que ilustra la resolución que comentamos son dos cosas; de una parte, la cuestionable extensión de esta disposición a procedimientos de reconocimiento de devolución de ingresos indebidos distintos al de impugnación de autoliquidaciones –como podrían ser los de comprobación o inspección en sede de quien repercutió el tributo–, de otra, el rigor de la norma, que, en literalidad, no admite más opción que la inacción de las vías de recurso para poder accionar la recuperación. Lamentablemente, la resolución se limita a indicar la improcedencia de la doble devolución a la que conducía la actuación de la Administración, pero no se pronuncia acerca de lo que habría de entenderse como procedente con carácter general.

Una vinculación entre las dos partes intervinientes en la operación, de suerte que, reconocida la improcedencia de la repercusión, en su caso, se diera por terminado igualmente cualquier procedimiento de revisión relativo a la procedencia de la deducción del IVA así soportado probablemente se pudiera considerar preferible (una suerte de vinculación similar a la que se propone se contiene ya en el art. 127 de la Ley General Tributaria respecto al procedimiento de devolución cuando se inician otros tendentes a la comprobación de lo solicitado).

Adicionalmente, se plantean **otros temas**, como son (i) la incidencia del principio de regularización completa en los supuestos de aplicación de cláusulas antiabuso, (ii) el efecto directo del Derecho comunitario y, en particular, de las directivas o (iii) la no transposición al Derecho interno del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE.

La primera de estas cuestiones es la incidencia que puede tener el principio de regularización completa en supuestos de reconstrucción de lo actuado por el contribuyente cuando se aplican las **figuras antiabuso** que contempla nuestro ordenamiento. Nótese que esta era la situación de la que traía causa la actuación de la Administración, ya que la existencia de la sociedad B se había considerado como simulada, lo que dio lugar a la regularización que motivó la controversia.

La jurisprudencia comunitaria a este respecto es reiterada; cabe la aplicación de estas cláusulas en lo atinente a la regularización del IVA en los mismos términos que respecto a cualquier otro tributo [por todas, STJUE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Asunto C-255/02 (NFJ021677)] y, de ser este el caso, la situación del contribuyente debe restituirse a la que se habría producido en caso de que se hubiese obrado desde el principio con arreglo a Derecho.

En la situación controvertida, bien puede concluirse que lo actuado por la Administración conducía a esta situación, pero en otras pudiera no ser así. En particular, el rigor con el que la norma contempla la rectificación de lo actuado, y del que ya hemos hablado, bien podría conducir a esta situación, lo cual habría de descartarse en los mismos términos que la validez de lo anómalamente instrumentado.

El **efecto Directo** del Derecho comunitario se configura como el corolario de la obligación de respeto al mismo que incumbe a los poderes públicos –y no solo al legislativo–, pero no como una supremacía absoluta del mismo sobre el Derecho nacional, siendo que este protege a los justiciables en todo aquello en lo que les pueda beneficiar. Tentaciones como las ilustradas

en la resolución en las que se ha pretendido acudir al mismo en defecto de los actos legislativos adecuados para la aplicación directa de la norma comunitaria han de considerarse improcedentes. La misma claridad puede señalarse acerca del efecto directo de las directivas, por más que las mismas únicamente comprometan en cuanto a su resultado.

Finalmente, es indiscutible la **no transposición al Derecho interno de artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE**, conforme al cual «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura» como indica la evidencia y señala igualmente el TEAC, pero tampoco se trata de un precepto completamente ajeno a nuestro ordenamiento.

Así, si atendemos a las sanciones que se tipifican, respectivamente, en los artículos 170.dos.3.º de la Ley del IVA, relativo a la repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas, y 201.3 de la Ley General Tributaria, relativo a la expedición de facturas falsas o con datos falseados, especialmente si nos referimos a sus importes, bien puede concluirse que se trata de disposiciones inspiradas en la norma comunitaria o con una ratio común, la disuasión de la expedición de facturas que no documenten operaciones reales, en el primer caso por quien no tiene la condición de sujeto pasivo, en el segundo por cualquiera. Con todo, se trata de una analogía con la que hay que tomar ciertas cautelas, ya que el posible carácter sancionador del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE ha sido descartado por el TJUE en Sentencia de 31 de enero de 2013, Asunto C-642/11 (NFJ049737), *Sroy trans EOOD*.

No está de más recordar que incluso en los Estados en los que cumplen con el mandato comunitario de manera más ortodoxa, el débito del IVA indebidamente repercutido a la Hacienda Pública en ningún caso lo hace deducible, como señalan las sentencias que se refieren por el TEAC e insiste con mayor contundencia, si cabe, en Sentencias como la de 31 de enero de 2013, Asunto C-642/11 (NFJ049737), *Sroy trans EOOD*, antes citada, o de 6 de febrero de 2014, Asunto C-424/12 (NFJ053403), *SC Fatorie SRL*.

La vía para la recuperación de lo indebidamente repercutido es la rectificación de lo actuado ante la Administración y entre los intervinientes, ámbito en el cual hay que ser igualmente cauteloso, como ilustran las sentencias ya citadas o, adicionalmente, la de 13 de marzo de 2014, Asunto C-107/13 (NFJ053670), *FIRIN OO*.

TRIBUTACIÓN DE OPERACIONES INTERNACIONALES: CASOS PRÁCTICOS

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF y de la UDIMA*

EXTRACTO

Los casos que a continuación se presentan tratan de resumir al lector la aplicación práctica de ciertos conceptos esenciales en la fiscalidad directa internacional, como son la aplicación de los convenios, su interpretación y la relación con la normativa nacional del IRNR con respecto a los CDI; así como la tributación de esas mismas operaciones internacionales en la imposición indirecta, esencialmente en el IVA.

En concreto, los supuestos planteados versan sobre las siguientes cuestiones:

- Caso n.º 1: Calificación como canon de la cesión de derechos sobre programas informáticos y de prestaciones de asistencia técnica en relación con dicha cesión; aplicación del CDI con respecto a una renta sujeta al IRNR con tributación compartida. Tributación en el IVA de dichas prestaciones, cuando han sido prestadas por un empresario no establecido para un empresario establecido.
- Caso n.º 2: Existencia de establecimiento permanente en el IRNR y en el IVA en el caso de una entidad contratada para realizar determinadas funciones necesarias para la comercialización por cuenta de una entidad no residente.
- Caso n.º 3: Cesión gratuita de derechos sobre inmuebles y existencia de establecimiento permanente por la constitución de un club de multipropiedad en España en el IRNR. Localización de operaciones realizadas con inmuebles en el IVA y existencia de un establecimiento permanente.
- Caso n.º 4: Tributación de las operaciones de compraventa internacional en el IRNR y de los cánones satisfechos por la utilización de una marca. Inclusión de los cánones en el valor en aduana y en la base imponible de las importaciones en el IVA.

Palabras claves: tributación de operaciones internacionales, IVA, IRNR y casos prácticos.

CASO 1

La sociedad X, SL opera en el sector de servicios financieros.

Durante el año 2015 ha adquirido los derechos a la utilización de un determinado programa informático a una compañía cuya residencia efectiva se encuentra en Estados Unidos. También ha convenido con la misma empresa americana la prestación de determinados servicios de mantenimiento del programa, solución de dudas sobre su uso y conservación de copias de seguridad (*back up copies*) relacionadas con tal programa, servicio que se prestará por vía electrónica mediante el pago de una cantidad fija mensual.

Se pide:

Determinar las consecuencias tributarias de estos contratos en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

SOLUCIÓN

1. IRNR

En el caso planteado encontramos dos tipos distintos de servicios. Por una parte, la cesión de un programa informático y, por otra, los servicios de mantenimiento de programas informáticos.

En relación con la cesión del programa, conviene destacar que el artículo 13 del TRLIRNR (RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo), relativo a las rentas obtenidas en territorio español, dispone que:

«1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

(...)»

El precepto transcrito contiene, por una parte, una regla de sujeción al IRNR y, por otra, una calificación de la renta a efectos del IRNR. La regla de sujeción determina que las rentas incluidas en el precepto vengan llamadas a tributar en el IRNR. La regla de calificación, aunque determina el tratamiento de esta renta en el IRNR, puede venir modulada por la existencia de un convenio de doble imposición (CDI) aplicable al caso concreto y que marque una calificación distinta para la misma a efectos del citado convenio. En ese caso, tendríamos que atender, por un lado, al IRNR para determinar la tributación nacional, con arreglo a su calificación nacional y, por otro, al convenio para determinar, con arreglo a la calificación que resultase del mismo, cuál es la Administración competente para exigir la tributación y, en su caso, cuál es la tributación máxima que el convenio prevé para esa renta en concreto, si permite la sujeción en el país donde se ha obtenido la renta, conocido como país de la fuente.

En este caso, efectivamente, existe CDI suscrito con los Estados Unidos de América, que fue hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 y publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1990. El artículo 12.3 del citado convenio establece que se entenderá por cánones lo siguiente:

«El término "cánones" empleado en este convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas, y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado,

cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza. El término "cánones" incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos».

El Modelo de Convenio de la OCDE, al que sigue en este punto fielmente el Convenio con Estados Unidos, se completa, entre otros puntos, con los comentarios de la OCDE, que contienen la interpretación que la organización da a cada precepto, y que se recomienda seguir en su interpretación a los Estados signatarios. Es práctica habitual que si no se va a seguir el criterio contenido en los comentarios, se formule por el Estado en cuestión una observación a los comentarios, en la que se refleja cómo interpreta ese Estado el artículo en cuestión. En los comentarios de este artículo, párrafo 12.2 de los comentarios al artículo 12, se señala que: «... Los derechos sobre programas informáticos son una forma de propiedad intelectual. Una investigación sobre las prácticas en los Estados miembros de la OCDE ha resultado en que todos menos uno protegen los derechos sobre programas informáticos, implícita o explícitamente, como propiedad intelectual». La consecuencia es que, según la OCDE, las cantidades percibidas por la cesión de tales derechos sobre un programa informático deben considerarse como cánones.

España no ha formulado observación a esta interpretación de la OCDE contenida en el comentario al artículo 12; cosa lógica ya que, como hemos visto, este criterio resulta totalmente coincidente con el previsto en la normativa interna española para la calificación de estas rentas.

Determinada su naturaleza como canon, procede analizar cuál sería su tributación en el IRNR. A este respecto debemos tener presente que el convenio, como hemos señalado, establece para cada tipo de renta que trata dos clases de reglas esenciales: la determinación del Estado contratante que puede gravar cada renta, el Estado donde se obtiene la renta (Estado de la fuente), el Estado donde reside el perceptor de la renta internacional (Estado de residencia) o la tributación compartida entre ambos Estados; y, en su caso, la tributación máxima, sobre la renta bruta, que puede aplicarse a una renta concreta. Esta tributación máxima debe compararse con la tributación que establece el IRNR, que en muchos casos permite la deducción de gastos, estableciendo una tributación sobre el rendimiento neto. Si la tributación nacional, por aplicación del IRNR, es inferior a la fijada por el convenio, la cantidad a pagar será esta; si la tributación nacional es superior a la fijada por el convenio, se aplicará el límite del convenio.

En el presente caso, el artículo 12 del convenio permite el gravamen compartido por el Estado de la fuente de la renta, que en nuestro caso sería España, y por el Estado de residencia. Así dice el mencionado precepto en sus apartados 1 y 2:

«1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

«2. Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, ...».

Añade, además, el apartado 2 del artículo 12 del convenio el impuesto máximo que sobre el importe bruto del canon puede establecerse por el Estado de la fuente. Así dispone el mencionado apartado:

«El impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas;

b) 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibidos como retribución por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas, o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas, y

c) 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos.

No obstante las demás disposiciones de este apartado, los cánones percibidos como retribución por prestaciones de asistencia técnica se gravarán al tipo aplicable a los cánones correspondientes a los derechos o bienes en relación con los que la asistencia técnica se presta. A dicho efecto, la base imponible se determinará con deducción de los costes de trabajo y de materiales en que se haya incurrido para la obtención de tales cánones».

Existió cierta duda doctrinal sobre el tipo de los anteriores al que debía tributar la cesión de derechos de ordenador, al considerarse que debía asimilarse, por la protección dispensada, a una obra literaria. Ahora bien, tal cuestión ha quedado superada desde la definición contenida en el artículo 13 del TRLIRNR de los cánones, en la que se configura claramente la cesión del programa informático de forma separada e independiente de los derechos de autor, por lo que no existiendo un tipo específico, resulta aplicable el tipo general previsto en el artículo 12.2 c) del convenio, del 10 % sobre la renta bruta. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resoluciones de fechas 24 de julio de 2008, R. G. 569/2007 (NFJ030256); de 25 de septiembre de 2008, R. G. 801/2007; y de 23 de octubre de 2008, R. G. 908/2007 (NFJ030874), entre otras.

En lo relativo a los contratos de mantenimiento de programas informáticos, debemos tener presente varias cuestiones. La primera es si cuando tal contrato se presenta conjuntamente con la adquisición del programa, debe ser objeto de un análisis independiente para su calificación o si, por el contrario, debe ser objeto de un único análisis conjunto. Sobre este particular la recomendación OCDE, contenida en apartado 11.6 de los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio, establece para el caso de contratos mixtos lo siguiente:

«Conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las

partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración».

Por consiguiente entendemos que en el contrato suscrito con la empresa americana, en el que existe una prestación claramente identificable e independiente de la propia adquisición del programa, debe examinarse de forma autónoma su tributación.

En cuanto a la calificación de tales rentas, con carácter general deben considerarse como rendimientos incluidos en la categoría general de asistencia técnica. Si bien la asistencia técnica no se encuentra definida en nuestro ordenamiento, la nota distintiva con la que se suele identificar esta actividad se encuentra en la obligación de garantizar un resultado: el prestador de asistencia técnica ofrece el consejo técnico necesario y presta un servicio en el contexto de la aplicación de una determinada tecnología, pero a través de ello garantiza el resultado. Sirve esta idea para diferenciarla de otras figuras parcialmente similares, fundamentalmente el *know-how*, en el que el cedente suministra los informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar resultados; esto es, en el contrato de *know-how* la finalidad es la utilización posterior por el beneficiario de los conocimientos transmitidos. En este sentido se pronunció la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta 1649/2002, de 31 de octubre (NFC016905), en la que se califica como asistencia técnica a aquella «en la que el prestador se compromete a desarrollar un trabajo cuyo resultado sirve a la empresa cliente».

La asistencia técnica se considera, con carácter general, como una prestación de servicios empresarial que, cuando es obtenida sin mediación de establecimiento permanente, tributa con arreglo al artículo 7 del Modelo de Convenio, y se sujeta exclusivamente en el Estado de residencia. Ello implica que el Estado de la fuente, que en este caso es España, no pueda someterla a gravamen.

España ha formulado una reserva en este punto al apartado 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio. Como sabemos, la reserva es una cláusula diferente a la contenida en el Modelo de Convenio que un Estado defiende y que se intenta incluir en la negociación de los Convenios con otros Estados. Su virtualidad depende de su efectiva inclusión en el texto del Convenio de que se trate, pues aunque el Estado que formula la reserva considera que el precepto debe tener un alcance alternativo al que posee el modelo, el Convenio es una norma paccionada entre dos Estados y donde la inclusión de una cláusula u otra resulta de un proceso de negociación. Esta reserva formulada por España propone que se consideren como regalías «(...) las rentas procedentes de la asistencia técnica prestada en relación con el uso, o el derecho de uso, de derechos e informaciones del tipo al que hace referencia el apartado 2 del artículo» (del art. 12 del Modelo de CDI) entre los cuales se encuentran los derechos sobre programas informáticos.

Precisamente, en el caso del convenio estadounidense, el párrafo final del apartado 2 del artículo 12, antes transcrito, incluye específicamente los pagos por asistencia técnica como canon.

En consecuencia, estos pagos quedan sujetos en España en idéntica forma a la que hemos expresado para el canon satisfecho por la cesión del programa informático en los párrafos anteriores.

Como decimos, diferente solución sería la que alcanzaríamos si se tratara de otro convenio en el que, a pesar de la reserva formulada por España, no se hubiera incluido esta cláusula, pues como ya hemos dicho, la reserva carece de virtualidad si no da lugar a la inclusión en el convenio del texto de la reserva.

2. IVA

Tal y como ya hemos visto, en el caso planteado encontramos dos operaciones distintas: la cesión del uso de un programa informático y el mantenimiento de programas informáticos.

A efectos del IVA, dispone el artículo 11 de la LIVA que «se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, se considerarán prestaciones de servicios: 1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. (...) 4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial. (...) 16.º El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte».

De acuerdo con el precepto expuesto, ambas operaciones tienen la consideración de prestaciones de servicios. Esta calificación resulta esencial en un supuesto de operación internacional, como es el que aquí se plantea, ya que además de la realización del hecho imponible, la exigibilidad del impuesto requiere que el mismo se encuentre localizado en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), siendo las reglas de localización del impuesto diferentes para las operaciones calificadas como entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes, importaciones o prestaciones de servicios.

Para los servicios objeto de este supuesto, prestados por un empresario establecido fuera del TAI, siendo destinatario de los mismos un empresario establecido en el TAI, resulta aplicable la regla general, en su modalidad servicios de empresario a empresario (B2B), contemplada en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA y que establece:

«Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste».

De acuerdo con la citada regla general, estos servicios se localizarán en el TAI, al ser el destinatario de los mismos la empresa española X, SL.

Aunque los servicios sean prestados por vía electrónica, no resulta aplicable la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.4.º de la LIVA, pues la misma contempla exclusivamente los servicios prestados para destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional, siendo aplicable a los servicios por vía electrónica prestados B2B la regla general.

En cuanto al devengo, aplicamos reglas distintas a cada uno de estos servicios. Así, en relación con la cesión del programa, no se ha previsto, según el caso, circunstancia especial alguna que influya en el devengo, tales como pagos anticipados. Por consiguiente, será aplicable la regla general prevista para el devengo en los servicios en el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA y que establece que las prestaciones de servicios se devengarán «cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas». Esta regla, de contenido cuanto menos poco definido, supone en el presente caso, a nuestro juicio, que en el momento en el que se ponga a disposición de la empresa española el programa informático, se producirá el devengo del impuesto. Evidentemente, esta regla resulta independiente del momento que se pacte para el pago de los servicios.

En cuanto al segundo de los servicios, se trata de una prestación de tracto sucesivo, en la medida en que la empresa americana se compromete a prestar de forma continuada un servicio que se prolonga a lo largo del tiempo. Para tales contratos, establece el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA una regla especial que dispone que «En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado», (el devengo se producirá) «en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción».

Según indica el enunciado del presente supuesto, el servicio de mantenimiento será exigible mediante el pago de una cantidad fija mensual, produciéndose en consecuencia el devengo mensualmente y por la parte del precio exigible en cada periodo.

Falta, finalmente, analizar el sujeto pasivo de estas operaciones. A este respecto debemos destacar el artículo 84.Dos de la LIVA, que establece la regla conocida como «inversión del sujeto pasivo» y que señala que serán sujetos pasivos del impuesto:

«2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

(...)»

En el presente caso, al tratarse de sendos servicios prestados por un empresario establecido fuera del TAI, siendo destinatario de los mismos un empresario establecido en TAI, este tendrá la condición de sujeto pasivo del impuesto, por inversión.

CASO 2

Sea una empresa francesa cuya actividad es la producción de determinados materiales metálicos, cuya fabricación se realiza en la planta que tiene ubicada en Lyon. Esta empresa ha convenido con una entidad residente en España y que pertenece al mismo grupo mercantil la prestación de determinados servicios para la venta en España de los productos elaborados por la entidad francesa. Así, la empresa española recibe y almacena en sus instalaciones los productos que vende la entidad francesa y recibe pedidos por cuenta de esta, cortando el producto en la cantidad deseada por el cliente y lo embala en la forma pertinente y remite al cliente de la empresa francesa, gestionando además la emisión de los albaranes de entrega y cobros por cuenta de la empresa francesa.

Se cuestiona:

Si la empresa francesa puede contar con un establecimiento permanente a efectos del IRNR y del IVA y cómo tributarán en este último impuesto las operaciones realizadas.

SOLUCIÓN

1. IRNR

Se debate en el presente supuesto la posible existencia de un establecimiento permanente de una entidad francesa en España. Para analizar esta cuestión debemos tener presente que existe un CDI suscrito con Francia, publicado en el BOE de 12 de junio de 1997.

De acuerdo con el artículo 7 del citado convenio la existencia de un establecimiento permanente es el presupuesto para gravar en España las rentas procedentes de las actividades empresariales ejercidas por la entidad francesa en España. Así reza el mencionado precepto en sus dos primeros párrafos:

«Artículo 7. *Beneficios empresariales.*

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta que realizase actividades idénticas o análogas, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente».

Este criterio es plenamente coincidente con el que resulta de la aplicación de los artículos 13 y 15 del TRLIRNR, disponiendo el primero de ellos que se considerarán rentas obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, y el segundo que los establecimientos permanentes tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo, cualquiera que sea el lugar de su obtención, es decir, de forma análoga a como tributa una entidad independiente.

Para determinar la posible existencia de un establecimiento permanente procede acudir al artículo 5 del convenio que dispone:

«1. A efectos del presente convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatoria.

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en las letras a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el apartado 6– actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra».

De la extensa enumeración contenida en el artículo 5 del convenio, interesa destacar en el presente caso la posible existencia de un establecimiento fijo de negocios.

El artículo 5 del convenio sienta la definición general del establecimiento permanente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Tres son los rasgos, por tanto, que resultan de esta definición, según expone el párrafo 2 de los comentarios al artículo 5:

- La existencia de un «lugar de negocios».
- Este lugar de negocios debe ser «fijo».
- A través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa».

El párrafo 4 de los comentarios al artículo 5 considera que el término «lugar de negocios» incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, ya sean utilizadas o no en exclusividad para este fin. Resulta indiferente si la utilización de los locales se realiza como propietario o como arrendatario de los mismos. Es más, no sería ni siquiera precisa la existencia de ningún derecho legal de uso sobre el espacio utilizado.

Este lugar de negocios debe ser «fijo». Este concepto, contenido de forma esencial en los párrafos 5, 6 y 20 de los comentarios al artículo 5 ha ido evolucionando y flexibilizándose; ya no se requiere necesariamente de un estabilidad física en un lugar concreto del territorio, y se admite en cambio cierta movilidad del lugar de negocios, teniendo relevancia el hecho de que se produzca un cierto grado de permanencia en el tiempo en el territorio del Estado. En este punto, resulta decisiva la finalidad con la que se estableció el lugar de negocios. Si desde un inicio fue un lugar de negocios de carácter temporal, entonces no estaremos ante un establecimiento permanente. Por el contrario, se estableció con una finalidad de permanencia continuada en el territorio, constituirá un establecimiento permanente desde el inicio, y ello aunque posteriormente los acontecimientos pudieran haber determinado una vida corta del establecimiento.

La tercera nota exige que el espacio físico del lugar de negocios sea efectivamente utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial. Los párrafos 7 a 10 de los comentarios al artículo 5 desarrollan esta exigencia del desarrollo de actividad empresarial, incluyendo, entre otras matizaciones, que la actividad no tiene por qué ser «productiva», ni tampoco necesita ser realizada de forma ininterrumpida, aunque sí debe producirse con regularidad.

En todo caso, resulta fundamental para la completa definición atender a las limitaciones que contienen los apartados 4 y 5 del artículo 5, antes transcrito, en los que se enumeran determinadas actividades consideradas como preparatorias o auxiliares y que, en consecuencia, no determinan la existencia de un establecimiento permanente.

Aplicando estas ideas al caso que nos ocupa, podemos destacar que nos encontramos con un lugar fijo de negocios en sede de la entidad española del grupo. En este sentido, es indiferente el título jurídico a través del que se dispone del espacio, que en el presente caso es un contrato de prestación de servicios por parte de la empresa española por el que se dispone del espacio para el almacenamiento y realización de las actividades.

Resulta también claro que existe una vocación de permanencia al haber suscrito un contrato con la empresa española que realiza las actividades, lo que da idea de una continuidad programada para las actuaciones. No se trata de una remisión puntual de mercancías que son atendidas por la empresa española del grupo, sino de una actividad prevista de forma continuada para la comercialización de sus productos en España.

Finalmente, cabe examinar si las actividades convenidas son meras actividades auxiliares. Quizá, la mayoría de ellas, aisladamente consideradas, podrían tener cabida en el concepto de actividad auxiliar, más todas ellas en su conjunto y simultáneamente suponen la realización de

forma casi completa de todas las actividades necesarias para la comercialización en España del producto fabricado en Francia.

En este punto, conviene recordar que el apartado 6 del artículo 5 excluye que el mero hecho de la existencia de dominio de una entidad residente convierta a esta en establecimiento permanente de la residente. No obstante, los párrafos 40 y 41 de los comentarios al artículo 5 del convenio señalan:

«40. Generalmente, se admite que la existencia de una subsidiaria no convierte automáticamente a esta en establecimiento permanente de la matriz. (...)

41. Sin embargo, de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 1 o 5 del artículo, podría considerarse que una empresa matriz tiene un establecimiento permanente donde una subsidiaria tenga un lugar fijo de negocios. Así, todo espacio o local perteneciente a la subsidiaria que se halle a disposición de la matriz (véanse los párrafos 4, 5 y 6 anteriores) y que constituya un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa matriz realiza su propia actividad constituirá un establecimiento permanente de la matriz conforme al apartado 1 del artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 y 4 (véase, por ejemplo, el supuesto del párrafo 4.3 anterior). Adicionalmente, conforme al apartado 5, se considerará que la empresa matriz tiene un establecimiento permanente en un Estado con respecto a todas las actividades que su filial emprende por ella si esta subsidiaria tiene poderes, y los ejerce habitualmente en ese Estado, para suscribir contratos en nombre de la sociedad matriz.

41.1. Los mismos principios son aplicables a cualquier sociedad integrante de un grupo multinacional, de tal manera que podría considerarse que esa sociedad tendría un establecimiento permanente en aquel Estado donde tenga a su disposición (ver párrafos 4, 5 y 6 anteriores) y utilice locales pertenecientes a otra sociedad del grupo, o si se presume que la primera empresa dispone de un establecimiento permanente de acuerdo con el apartado 5 del artículo».

En todo caso, debemos terminar estas pequeñas reflexiones señalando que el TEAC ha entendido, en Resolución de 5 de marzo de 2015 (R. G. 6269/2011), planteada en un supuesto de hecho muy similar al que aquí analizamos, que la entidad francesa disponía de un establecimiento permanente.

2. IVA

La primera cuestión que se nos aparece cuando estudiamos la posible existencia de un establecimiento permanente en el IVA, que ya hemos resuelto en el IRNR a través de la interpretación del artículo 5 del CDI, es si podemos extender la conclusión que hemos alcanzado en este impuesto al IVA.

Sobre ese particular se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), constatando que el concepto de establecimiento permanente es un concepto comunitario y que, como

tal, debe interpretarse sin referencia a otros ordenamientos, desestimando particularmente la posible aplicación de los conceptos resultantes del Convenio OCDE. Así, el tenor literal de la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04 (NFJ021920), FCE Bank, no puede ser más claro: «39. En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos». En este mismo sentido se ha manifestado, recibiendo el criterio del TJUE, la DGT en Consulta 898/2000, de 18 de abril (NFC012825), que analizando la existencia de un establecimiento permanente en el IRNR y el IVA señala que las normativas son independientes y autónomas en este punto.

Se define el establecimiento permanente en el artículo 11 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. Distingue el reglamento de aplicación la identificación del establecimiento permanente en aquellos supuestos en los que las prestaciones se localicen en la sede del empresario destinatario, en los que la estructura será la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento; y aquellos otros en los que se localicen en la sede del empresario prestador, en los que la estructura deberá ser adecuada para prestar los servicios que suministre. En este sentido se había pronunciado también el TJUE en Sentencias de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV; de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, y de 28 de julio de 2007, asunto C-73/06 (NFJ026006), Planzer Luxembourg.

El artículo 69.3 de la LIVA, por su parte, señala que tendrá la consideración de establecimiento permanente «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas», acompañándose esta definición de un listado ejemplificativo de establecimientos permanentes.

Dos son los rasgos esenciales que derivan de estos conceptos: la presencia del empresario, con un cierto grado de permanencia en el tiempo y en un lugar físico del territorio, y la finalidad empresarial del establecimiento, esto es, la voluntad de realizar operaciones del tráfico empresarial desde este lugar.

Se produce una curiosa situación en la medida en que, a pesar del pronunciamiento del TJUE que excluye la aplicación del concepto de establecimiento permanente del Modelo de Convenio al IVA, a continuación definen aparentemente los mismos requisitos para la definición del establecimiento permanente en el IVA.

La diferencia entre ambos conceptos se encuentra, a pesar de la aparente exigencia de los mismos requisitos, en los supuestos de establecimientos permanentes en el IVA para la adquisición de servicios, en los que la permanencia y estructura que se exige es exclusivamente la necesaria para recibir los servicios en el lugar concreto en el que se trate, mientras que en el Modelo de Convenio la mera recepción de bienes o servicios son actividades preparatorias que no se consideran establecimiento permanente. Así se puede comprobar la calificación del establecimiento permanente receptor de servi-

cios no solo en el artículo 11 del Reglamento de ejecución, antes citado, sino también en la interpretación del TJUE en la Sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12 (NFJ055958), Welmory.

No obstante lo expuesto, en un caso como el planteado aquí, en el que la empresa cuenta con una organización para la prestación de servicios en el TAI, no existe diferencia entre el IVA y el IRNR, siendo trasladables las consideraciones que hemos realizado en el apartado anterior. La conclusión final es, lógicamente, la misma del apartado anterior, existe un establecimiento permanente también en el IVA.

CASO 3

Una entidad, A Plc., residente en Gran Bretaña, ha adquirido una promoción de apartamentos en la bella localidad alicantina de Jávea. Esta entidad ha cedido *de facto* a otra entidad residente británica, B Ltd., los derechos de uso sobre los apartamentos, con los que esta ha constituido un «club de multipropiedad», enajenando los derechos a la utilización de una semana al año de cada apartamento entre diferentes compradores, manteniendo B Ltd. la condición de promotor de la multipropiedad, prestando servicios para dichos propietarios relacionados con el uso y mantenimiento de las propiedades. No existe contrato que ampare la cesión de A Plc. a B Ltd.

Se solicita:

Determinar cómo tributarán en el IRNR y en el IVA estas operaciones.

SOLUCIÓN

1. IRNR

1.1. A PLC.

A Plc es una entidad no residente, residente en Reino Unido, pero que es propietaria de inmuebles ubicados en España.

Dispone el artículo 6 del Convenio Hispano-Británico para evitar la doble imposición, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014), en sus apartados 1 y 5, lo siguiente:

«1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa».

Por consiguiente, España tiene la facultad de someter a gravamen las rentas inmobiliarias obtenidas por un residente en Gran Bretaña, sin que además el precepto transcrito imponga un límite a la imposición que se puede establecer por el Estado de la fuente, en este caso, España. La imposición efectiva que se aplique en un caso como el presente, en el que el convenio permite el gravamen sin establecer un tipo máximo, será la que resulte de la aplicación de las normas del IRNR.

A este respecto, señala el artículo 13.1 del TRLIRNR que se consideran obtenidas en territorio español las siguientes rentas:

«(...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos».

Por su parte, el artículo 12 del TRLIRNR define el hecho imponible del IRNR, en los siguientes términos:

«1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.

2. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

(...)»

De los preceptos mencionados podemos extraer, por una parte, que los rendimientos procedentes de inmuebles situados en territorio español, como es el caso, al tratarse de una promoción en Jávea (Alicante), quedan sometidos al IRNR; y, por otra, que en un supuesto como el que aquí nos ocupa, en el que una entidad ha cedido un inmueble susceptible de generar rendimientos procedentes de un inmueble, sin que se haya pactado de forma expresa la existencia de una retribución para tal cesión, debe entenderse en todo caso como una cesión de bienes retribuida por aplicación de la presunción establecida en el artículo 12.2 del TRLIRNR, salvo que se hubiera aportado una prueba que acreditara la inexistencia de tal retribución, al admitir esta presunción prueba en contrario.

Evidentemente esta conclusión se modificaría si se acreditase que A Plc. y B Ltd. son entidades vinculadas, pues en este caso la presunción que hemos mencionado cede ante la regla especial de valoración de operaciones vinculadas, contemplada en el apartado 2 del artículo 15 del

TRLIRNR y que establece, por lo que nos interesa, sendas reglas: en primer lugar, la valoración directa y obligatoria por el contribuyente de las operaciones vinculadas por su valor de mercado, independientemente de cuál fuera la contraprestación pactada entre las partes vinculadas o aun la ausencia de retribución estipulada para tales operaciones; y, en segundo lugar, la remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS) (aunque se remite al art. 16 TRLIS, dicha remisión cabe entenderla realizada al art. 18 LIS –Ley 27/2014–) para el procedimiento para la determinación del valor de mercado en la operación vinculada. Así señala el citado precepto:

«A las operaciones realizadas por contribuyentes por este impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

En todo caso, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

En cuanto al importe de la retribución que debe fijarse para este rendimiento, debemos tener presente las dos situaciones posibles a las que hemos hecho alusión en los párrafos anteriores.

Así, tratándose de una renta presunta, debemos tener presente, como primera norma básica, el artículo 3 del TRLIRNR que dispone que «El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda».

Por su parte, el artículo 123 de la LIS establece lo siguiente.

«Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado».

La interpretación conjunta de estos dos preceptos y del artículo 12.2 del TRLIRNR determina que el valor a atribuir a la cesión de derechos cuya retribución es objeto de presunción a efectos del IRNR es el valor de mercado de la misma.

No podemos, no obstante, evitar realizar una pequeña reflexión sobre el alcance del artículo 123 de la LIS y su relación con el artículo 5 del TRLIS. El artículo 5 del TRLIS presumía, tal y como hace el artículo 12.2 del TRLIRNR, que todas las cesiones de derechos y bienes eran retribuidas y que su valor era el valor normal de mercado. El artículo 123 de la LIS, aunque establece una presunción igual y fija el mismo criterio valorativo, restringe esta presunción a los casos de estimación indirecta. Este cambio, aunque resulte sorprendente, lo juzgamos únicamente como una mejora técnica. La presunción establecida admite prueba en contrario, habiendo admitido la doctrina administrativa y la jurisprudencia que la contabilidad de una entidad, correctamente llevada, era prueba suficiente de la inexistencia de retribución o de la existencia de una retribución distinta a su valor de mercado para la cesión de bienes o derechos. Por consiguiente, la única posibilidad de aplicar esta presunción radica en acreditar que la contabilidad no es fidedigna y que, por consiguiente, tales cesiones de bienes y derechos que no dan lugar a ingreso contable lo son porque la contabilidad no es veraz y completa y procede la aplicación de la estimación indirecta.

En todo caso, más allá de la consideración anterior, como decíamos, el artículo 12.2 del TRLIRNR establece la presunción, sin necesidad de aplicar la estimación indirecta, y la única llamada que resulta necesaria es el valor que cabe atribuir a la cesión, y que será, por aplicación del artículo 123 de la LIS, el valor normal de mercado.

En el supuesto alternativo de que A Plc. y B Ltd. fueran entidades vinculadas, el apartado 1 del artículo 18 de la LIS, al que se remite el artículo 15.2 del TRLIRNR antes transcrito, establece claramente la obligación de valorar a precios de mercado la operación, siendo además de aplicación los criterios contenidos en dicho artículo y el procedimiento previsto para la fijación del valor de mercado:

«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».

1.2. B LTD.

En cuanto a la segunda sociedad interviniente, la primera cuestión que debemos tratar es si las rentas percibidas por la misma son rentas inmobiliarias o rentas derivadas del ejercicio de una actividad empresarial, y, en este segundo caso, si tal actividad empresarial se realiza mediante un establecimiento permanente o no.

A este respecto, resulta claro que el arrendamiento de inmuebles únicamente constituye una actividad empresarial cuando se cuente con la organización mínima de medios que prevén tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) (art. 27.2: «A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa») como la LIS (art. 5: «Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos hu-

manos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa», debiendo tenerse presente además que tal y como señala el artículo 3 del TRLIRNR la interpretación de los conceptos contenidos en el IRNR se realizará en concordancia con lo previsto en el IRPF y en el IS, según proceda.

No obstante, a nuestro juicio, resulta un error equiparar el rendimiento percibido por la entidad gestora de una multipropiedad con el mero arrendamiento de bienes, ya que, tal y como señala someramente para el caso planteado, con carácter general la entidad gestora se obliga, además de a ceder el derecho de uso temporal de un inmueble (lo que podría equipararse a un arrendamiento), a prestar una serie de servicios, tales como limpieza, cambio de sábanas o toallas, y otros propios de la industria hotelera, y además a tener a disposición de los cesionarios otros servicios en el complejo afecto a la multipropiedad, incluso mantener en condiciones tales servicios comunes. Este conjunto de actividades ofrece, a nuestro juicio, dos conclusiones claras: que la entidad gestora realiza una actividad empresarial compleja y que además dispone de un establecimiento permanente en territorio español, en la medida en que cuenta con una organización de medios fija en el mismo destinada a la realización de una actividad empresarial.

Recordemos que, como se ha dicho, el artículo 5 del Modelo de Convenio (y en este punto el Convenio con Reino Unido hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 –BOE de 15 de mayo de 2014–, no contempla excepción) sienta la definición general del establecimiento permanente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad; definición que ofrece tres rasgos distintivos del establecimiento permanente que concurren en el presente caso:

- La existencia de un «lugar de negocios».
- Este lugar de negocios debe ser «fijo».
- A través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa».

La conclusión es que la entidad británica queda sujeta al IRNR, tal y como disponen el artículo 7.2 del Convenio con Reino Unido («Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente») y el artículo 13.1 a) del TRLIRNR, que señala que se consideran rentas de fuente española «las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español».

Al no existir limitación a la tributación en el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente, este tributará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III del TRLIRNR.

2. IVA

En este caso encontramos varias operaciones. En primer lugar, encontramos la cesión que *de facto* realiza A Plc a B Ltd.

Esta operación cabría calificarla como prestación de servicios, por la inexistencia de título que la ampare, por lo que debe entenderse que la misma no comprende derechos concretos, lo que impide equiparar la cesión a la cesión de la propiedad.

Llegamos a esta conclusión pues el artículo 11 de la LIVA señala que son prestaciones de servicios «toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes»; mientras que el artículo 8 de la misma ley establece que «Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». El concepto de transmisión del poder es un concepto comunitario, que ha sido definido por el TJUE en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88 (NFJ000732), «Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV» de la siguiente forma: «Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario». Por consiguiente, una operación en la que no se transfieren facultades análogas a las que dispone un titular dominical, se produzca o no la transmisión de la propiedad, no es entrega de bienes; y como ha quedado señalado, en esta operación no existe cesión de facultades concretas, al ser una cuestión de mero hecho, con lo que difícilmente puede afirmarse que existe la transferencia de facultades equiparables a las dominicales.

No obstante, para completar su calificación debemos tener presente que en la misma no existe, además, contraprestación pactada, ni dineraria ni de ninguna especie, por lo que se trata de una operación efectuada a título gratuito.

A este respecto, dispone el artículo 12 de la LIVA lo siguiente:

«Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...)

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional».

Por consiguiente, esta cesión gratuita del inmueble constituye un autoconsumo de bienes, sujeto al impuesto.

Para que este autoconsumo sea relevante a efectos del IVA, como sabemos, será necesario además que se haya producido en el TAI. En este sentido, el artículo 70 de la LIVA, que contiene las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios, considera realizados en el TAI los servicios «relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas. (...)».

Resulta evidente que el servicio consistente en la cesión en precario de una promoción inmobiliaria situada en Jávea, que forma parte del TAI, es un servicio localizado en el TAI y por tanto sujeto al impuesto.

En cuanto a la base imponible, el artículo 79.Cuatro de la LIVA señala que «En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos».

La aplicación de esta regla presenta dos particularidades en el supuesto. La primera, estrictamente jurídica, es que a diferencia de los autoconsumos de bienes, en el que si bien como regla subsidiaria, aunque en la práctica de aplicación universal, se remite para la cuantificación de la base al valor de mercado de los bienes, en el autoconsumo de servicios no se prevé que se pueda acudir al valor de mercado del servicio.

La segunda es que, pese a lo clara que resulta la regla en su definición legal, su aplicación práctica resultaría tremendamente compleja en la realidad, al no existir un contrato que ampare la cesión y que determine el alcance de esta, lo que sin duda condiciona cuantificar el coste de la cesión que supone la base imponible. A nuestro juicio, a pesar de calificar la operación como prestación de servicios, la amplitud de la disposición que va a realizar B Ltd. permite afirmar que la cesión es casi análoga a la cesión de la propiedad (a pesar de que con esta afirmación parece que entramos en conflicto con lo que hemos afirmado para calificarlo como prestación de servicios), por lo que su base sería el coste total que para A Plc. tuviera la adquisición de la propiedad.

Finalmente, debe determinarse quién ostenta la condición de sujeto pasivo en esta operación. A este respecto, dispone el artículo 84.Dos de la LIVA lo siguiente:

«Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2.º o 25 de esta ley».

Establece el precepto transcrito la conocida como regla de inversión del sujeto pasivo, que se aplica, entre otros casos, cuando el prestador de los servicios es un empresario no establecido en el TAI y el destinatario de los mismos es un empresario o profesional, aunque este destinatario no esté, a su vez, establecido en el TAI, salvo en los casos de las excepciones que expresamente se contienen en el mismo precepto (servicios localizados por la regla general, ventas a distancia, exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes). El servicio que nos ocupa en este caso no se encuentra entre las mismas, al ser un servicio localizado por regla especial (la propia de los inmuebles) y no por la regla general, por lo que el sujeto pasivo será B Ltd. (sean todas estas consideraciones realizadas a salvedad de la existencia de un establecimiento permanente de B Ltd. en el TAI, cuestión a la que nos referiremos luego, pero que tendría carta de naturaleza en un momento posterior al de la mera cesión de hecho de los inmuebles).

Tal y como señalábamos al inicio de este apartado, existe una segunda operación con relevancia en este impuesto, que es la cesión de los derechos de multipropiedad a los compradores.

Esta operación debe calificarse también como prestación de servicios, ya que los derechos transmitidos en la multipropiedad están limitados, por conceder el derecho al uso de un periodo temporal únicamente.

Este servicio, igual que ocurría con la cesión a B Ltd., constituye un cesión de uso de un bien inmueble, por lo que se localizará en el TAI por aplicación del artículo 70.Uno.1 de la LIVA citado en párrafos anteriores.

Cabe plantear en esta operación, además, si pudiera concurrir la exención prevista en el artículo 20.Uno.23 de la LIVA, que dispone la exención para las operaciones siguientes:

«Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo

a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá:

(...)

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

(...))»

Como señala el caso y es, además, normal, los contratos de multipropiedad obligan al cesionario del derecho de uso a utilizar exclusivamente como vivienda durante la duración del derecho de uso el inmueble al que se refiere la cesión, lo que sitúa este contrato en el ámbito de la exención; pero el cedente se obliga además a prestar una serie de servicios, tales como limpieza, cambio de sábanas o toallas, tener a disposición de los cesionarios otros servicios en el complejo afecto a la multipropiedad, propios de la industria hotelera, que determinan que esta no sea aplicable, por la excepción en la exención que hemos transcrito.

En cuanto al devengo del impuesto, debemos tener presente que los contratos de multipropiedad suelen agrupar dos tipos de prestaciones distintas. Por una parte, un pago que se realiza para acceder a la titularidad del derecho de uso, y, por otra, una serie de pagos periódicos que se realizan para atender a una serie de gastos que son de cargo de los titulares del derecho y que se facturan por la sociedad gestora de la multipropiedad a los titulares del derecho de uso.

En cuanto al primero de estos pagos, resulta aplicable la regla general del devengo, contemplada en el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA y que señala que las prestaciones de servicios se devengan cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas; lo que en este caso supone que en el momento en el que se formalice la cesión del derecho de uso, se devengará el impuesto.

En cuanto al segundo, se trata de una prestación de tracto sucesivo, a la que será aplicable la regla especial prevista en el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA, que prevé lo siguiente:

«En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del impuesto se producirá a

31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha».

De acuerdo con el precepto citado, la precaución especial que debe tenerse es para los casos en los que los servicios se facturen con una periodicidad superior al año natural, pues en tal caso se producirá un devengo a 31 de diciembre por la parte proporcional del servicio. Fuera de estos supuestos especiales, el devengo se producirá con cada exigibilidad del precio del servicio y por la parte de este exigible.

La base imponible en esta operación, al tratarse de operaciones a título oneroso, se determinará por aplicación de la regla general, prevista en el artículo 78 de la LIVA, en el importe de la contraprestación.

Una importante consideración en este caso resultaría determinar si B Ltd. pudiera estar operando a través de un establecimiento permanente. A este respecto, debemos comenzar destacando que el artículo 69.Tres.2.º de la LIVA señala que existe establecimiento permanente cuando se disponga en el TAI de bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

No podemos dejar de destacar que de todas las modalidades de establecimiento permanente a las que se refiere el citado 69.Tres.2.º de la LIVA, esta es la más discutible. A nuestro juicio, el legislador incluye este establecimiento permanente al considerar que se cumplen los requisitos del establecimiento, a los que nos hemos referido en el caso anterior, al contar con los medios necesarios para la explotación (en este caso, el inmueble, cedido en arrendamiento a un tercero) y la permanencia (el arrendamiento supone una cesión continuada del inmueble).

Sin embargo, afirmamos que es discutible ya que un inmueble dista mucho de ser una organización, siendo a nuestro juicio el objeto de la explotación y no la organización que requiere la existencia del establecimiento permanente. Es más, es un punto en el que se separan las previsiones de la imposición directa sobre la existencia de establecimiento permanente y las propias del IVA. Así, en el ámbito de la imposición directa se ha exigido a entidades que disponían de un inmueble explotado en España la existencia de una organización adicional, constituida por empleados o agentes dependientes, para considerar que contaban con un establecimiento permanente [Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2000 (NFJ010469), STS de 18 de febrero (NFJ032067), 25 de febrero (NFJ033659) y 14 de diciembre de 2009].

Ciertamente, en el caso de una multipropiedad, en el que la gestión que realizaría B Ltd. no sería exclusivamente el arrendamiento, sino como hemos destacado, toda una serie de servicios complementarios que supone en última medida una verdadera organización de medios en el TAI, no cabe duda de que se cumplirían todos los requisitos para considerar que existe un establecimiento permanente en el TAI.

Finalmente, sería sujeto pasivo de esta prestación B Ltd., por aplicación del artículo 84.Uno de la LIVA.

CASO 4

La entidad X, SA se dedica a la comercialización de zapatillas deportivas de una prestigiosa marca americana en el mercado español. Para ello, ha adquirido un derecho de licencia de la entidad KINE BV, entidad alemana perteneciente al grupo de la marca americana, por el que se compromete a pagar un porcentaje de todas las ventas que realice de los productos de la misma. Los productos a comercializar son adquiridos de una tercera empresa, también vinculada con esta marca, que fabrica los productos en Taiwán, siendo posteriormente importados por X, SA en España.

Se pide:

Analizar las consecuencias en el IRNR y en la fiscalidad indirecta de tales operaciones.

SOLUCIÓN

1. IRNR

1.1. IMPORTACIÓN DE LOS PRODUCTOS

La importación de los productos no supone la existencia de rendimiento alguno sujeto al IRNR, pues tal y como dispone el artículo 13.2 del TRLIRNR, no se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías.

1.2. CANON POR EL USO DE LA MARCA

Según dispone el artículo 13 del TRLIRNR, relativo a las rentas obtenidas en territorio español:

«Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

(...)

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

(...)».

Por consiguiente, se trata de una renta sujeta al IRNR y cuya tributación depende, por una parte, de la calificación que este artículo hace de la renta como rendimiento del capital mobiliario y, por otra, de la posible existencia de un CDI aplicable.

En este caso, efectivamente, existe CDI suscrito con Alemania, que fue hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 y publicado en el BOE de 30 de julio de 2012. El artículo 12.1 del citado convenio establece que «Los cánones procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado». Por consiguiente, el canon satisfecho no se encuentra sometido a tributación en España, debiendo tributar exclusivamente en Alemania.

2. FISCALIDAD INDIRECTA

2.1. IMPORTACIÓN

La importación de mercancías procedentes de territorio tercero da lugar a la exigibilidad de la deuda de aduanas, cuya exigibilidad se rige por las disposiciones comunitarias, fundamentalmente el Código Aduanero Comunitario (CAC), aprobado por el Reglamento 2913/92 y el Reglamento de aplicación del Código Aduanero Comunitario (RACAC), aprobado por el Reglamento 2454/93.

La cuestión esencial en este caso sería la cuantificación de la deuda aduanera. Para el cálculo de los derechos a percibir con ocasión de la importación debemos acudir al concepto de valor en aduana de las mercancías. A este respecto, el artículo 29.1 del CAC dispone que «El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, (...)».

El artículo 32 del CAC, citado en el mencionado precepto, establece lo siguiente:

«1. Para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

(...)

c) los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones y derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar;

(...)

5. No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 1:

(...)

b) los pagos que efectúe el comprador, como contrapartida del derecho de distribución o de reventa de las mercancías importadas, no se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por dichas mercancías, cuando tales pagos no constituyan una condición de la venta para su exportación con destino a la Comunidad».

Detallan las condiciones para la inclusión de los cánones en el valor en aduana los artículos 157 a 162 del RACAC. Así, el artículo 157 del RACAC establece al respecto que:

«1. A los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código, se entenderá por cánones y derechos de licencia, especialmente, el pago por la utilización de derechos referentes a:

- la fabricación de la mercancía importada (sobre todo, patentes, dibujos, modelos y conocimientos técnicos de fabricación), o
- la venta para su exportación de la mercancía importada (en especial, marcas de fábrica o comerciales, modelos registrados), o
- la utilización o la reventa de la mercancía importada (especialmente, derechos de autor, procedimientos de fabricación incorporados a la mercancía importada de forma inseparable).

2. Con independencia de los casos previstos en el apartado 5 del artículo 32 del Código, cuando el valor en aduana de la mercancía importada se determine aplicando lo dispuesto en el artículo 29 del Código, el canon o el derecho de licencia solo se sumarán al precio efectivamente pagado o a pagar si ese pago:

- está relacionado con la mercancía que se valora y
- constituye una condición de venta de dicha mercancía».

Asimismo, conforme al artículo 160 del RACAC:

«Cuando el comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, las condiciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 157 solo se considerarán

cumplidas si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, pide al comprador que efectúe dicho pago».

Conforme a los preceptos que acabamos de citar, para que el importe del canon deba adicionarse al precio de las mercancías para calcular el valor en aduana, se requiere:

- Que su importe no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar.
- Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.
- Que constituya una condición de venta de esta mercancía.

Resulta evidente, en el presente caso, que el canon que se satisface a la empresa alemana no está incluido en el precio, en la medida en que se determina en un momento distinto al de la exportación y se satisface a una persona distinta del proveedor de la mercancía.

Discutible es si el canon se encuentra relacionado con la mercancía. Una respuesta no jurídica nos llevaría a firmar que indudablemente el canon se vincula a las mercancías importadas, pues es evidente que se paga con ocasión de la venta de las mercancías importadas.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de febrero de 2011 [recurso 7460/2005 (NFJ041765)], entendió en un caso muy similar al que nos ocupa ahora que el canon no se encontraba vinculado a las mercancías importadas, no solo por el hecho de que se pagaba por un hecho distinto (la distribución de las mercancías) a su propia importación, sino porque además el mismo era exigible cualquiera que fuera la procedencia de las mercancías, ya se hubieran comprado en el mercado nacional, en el intracomunitario o en el mercado internacional, sin que de forma alguna se le impusiera como condición en el pago del citado canon acudir al proveedor internacional al que se había acudido.

Finalmente, para determinar si un canon constituye una condición de venta de una mercancía, procede traer a colación el criterio mantenido por la DGT en Consultas 125/2003, de 30 de enero (NFC017686); 603/2003, de 6 de mayo (NFC026011), y 1920/2003, de 18 de noviembre (NFC026978); ya que en todas ellas se plantean situaciones similares a la que nos ocupa. Se trata de empresas españolas que importan mercancías procedentes de un país tercero. Estas mercancías son de una marca registrada, por lo que el importador paga a un tercero, propietario de la marca, cánones por la cesión del uso de esta, en virtud de un contrato de licencia. La empresa importadora, licenciataria de los referidos productos, los adquiere del proveedor que estima oportuno. Por su parte, el licenciador no tiene vinculación con el proveedor, ni les aporta *know-how*, patrones o tecnología de fabricación.

Las contestaciones a las consultas señalan lo siguiente:

«A los efectos de considerar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía a valorar, esta Dirección General considera que hay

que analizar si se cumplen o no determinados elementos que podrían indicar que el licenciador ejerce un control directo o indirecto sobre el vendedor suficiente para que el pago de dichos cánones se considere como condición de la venta para la exportación. A juicio de esta Dirección General se podrían destacar los siguientes elementos:

- el producto tiene o no las características e incorpora la tecnología definidas por el licenciador;
- el licenciador selecciona o no al fabricante y se lo impone al comprador;
- existe o no un contrato directo de fabricación entre el licenciador y el vendedor;
- el licenciador ejerce o no un control real directo o indirecto de la fabricación;
- el licenciador ejerce o no un control real directo o indirecto de la consignación y el transporte de los productos hasta el comprador.

Esta Dirección General entiende que aunque cada uno de estos elementos no constituya en sí mismo una condición de la venta, la combinación de varios de ellos puede indicar que el pago de los cánones es una condición de la venta incluso cuando no exista una vinculación en el sentido del artículo 143 de las disposiciones de aplicación del Código aduanero.

Llegado a este punto hay que señalar que la cuestión fundamental estaría centrada en determinar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía importada.

En el caso que nos ocupa, el consultante afirma que el licenciador no aporta al proveedor-fabricante *know-how*, patrones, ni tecnología de fabricación, ni tiene contacto alguno con él. Por su parte el importador –licenciario del producto– adquiere las mercancías al proveedor que estima oportuno, en función del precio ofertado. En definitiva, parece que el importador cumple una obligación propia cuando efectúa el pago del canon a un tercero –licenciador– en aplicación de un contrato de licencia.

Por consiguiente y exclusivamente sobre la base de la información aportada por el consultante, no se aprecian elementos suficientes para llegar a la conclusión de que el pago del referido canon constituya una condición de venta de las mercancías. En la misma medida habría que considerar que no se cumplirían las condiciones necesarias para incluir los cánones o derechos de licencia en el valor en aduana a los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código aduanero».

La conclusión de cuanto se ha señalado no puede ser otra que el citado canon no forma parte del valor en aduana de las mercancías.

Procede recordar que además de los derechos de importación, la entrada de las mercancías dará lugar a la exigencia del IVA a la importación, según dispone el artículo 17 de la LIVA.

La base imponible del IVA a la importación quedará fijada de acuerdo con el artículo 83.Uno de la LIVA, que establece:

«En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad».

Al no resultar procedente la inclusión del importe de los cánones satisfechos en el valor en aduana de las mercancías importadas, tampoco quedarán incluidos, como parte del mismo, en el IVA a la importación.

El canon satisfecho, no obstante, constituye una prestación de servicios sujeta al impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la LIVA, que configura como tales, entre otras operaciones, «Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial».

Este servicio se localizará en el TAI por aplicación de la regla general de localización de los servicios, contemplada en el artículo 69, y que localiza en el TAI los siguientes servicios:

«Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto».

LEAN MANAGEMENT EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESPAÑOLA

María del Pilar Otero Sandín

*Consejera Técnica de Calidad y Comunicación Interna
en el Servicio Público de Empleo Estatal
Cuerpo Superior de Gestión Catastral
Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Valladolid*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2015** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El Jurado ha estado compuesto por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Hilario ALBARRACÍN SANTA CRUZ, don Manuel GAGO ARECES, doña Susana GAGO RODRÍGUEZ y don Manuel VILLASALERO DÍAZ.

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

EXTRACTO

Simplificar procesos, reducir plazos de tramitación en más de un 50 %, asignar más personal y tiempo a procesos críticos y mejorar la transparencia de los procesos y la moral de los empleados son algunos de los beneficios obtenidos por las Administraciones públicas que han implantado la filosofía Lean en sus organismos.

Este trabajo tiene como objetivos: dar a conocer los principios de la filosofía Lean y sus herramientas, presentar los datos de experiencias previas de la implementación Lean en el sector público, tanto en el ámbito internacional (EE. UU. y Europa) como nacional, y proponer la implantación de la filosofía Lean en la Dirección General del Catastro, y la aplicación de las herramientas Lean en el análisis y mejora de los procesos en una Gerencia Territorial del Catastro. En concreto, se realizan análisis y propuestas para mejorar la comunicación de objetivos, realizar la estandarización del proceso de registro, racionalizar los procesos en el área de atención al público y archivo, y la aplicación de las 5S al puesto de trabajo.

Palabras claves: estandarización, simplificación de procesos, racionalización de recursos y eficiencia del sector público.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015

LEAN MANAGEMENT IN THE SPANISH PUBLIC ADMINISTRATION

María del Pilar Otero Sandín

ABSTRACT

Process simplification, processing time reduction by more than 50 %, allocation of more staff and time to critical processes, employee motivation increase and process transparency and knowledge are some of the benefits made by the public administrations that have implemented Lean philosophy.

This paper aims to raise awareness of the principles of the Lean philosophy and tools used, to present data from previous experiences of implementing Lean in the public sector, at both international (USA and Europe) and national levels, and to present a proposal for Lean management implementation in the General Directorate of Cadastre, including examples of how regional cadastral processes can be improved by the used of lean tools. The processes analyzed and tools used are: internal communication process of operational goals performance in the regional office, registration process standardization, streamlining the processes in customer service and archive area, and the application of the 5S tool to a workplace.

Keywords: standardization, process simplification, resources reallocation and public sector efficiency.

Sumario

Introducción

1. Lean Management: Principios y herramientas
 - 1.1. ¿Qué es el Lean Management?
 - 1.2. Principios del Lean Management
 - 1.3. Muda: Los distintos tipos de despilfarro
 - 1.4. La caja de herramientas del Lean
2. Experiencias Lean en el sector público
 - 2.1. Experiencias y resultados Lean en Europa y EE. UU.
 - 2.2. Experiencias y resultados Lean en España
3. Implementación en la Dirección General del Catastro
 - 3.1. La Dirección General del Catastro
 - 3.2. Por qué implantar Lean en la DGC: Justificaciones
 - 3.3. Ocho pasos para implantar Lean en la DGC
 - 3.4. Aplicación de herramientas Lean en una Gerencia del Catastro
4. Conclusiones

Bibliografía

Enlaces web

INTRODUCCIÓN

En el actual escenario económico de recortes presupuestarios, incremento de la deuda pública y reducción de efectivos en el sector público, a la par que se incrementa la demanda de más y mejores servicios públicos por parte de los ciudadanos, parece imprescindible tratar de sacar el mayor provecho de cada euro obtenido de los impuestos satisfechos por la ciudadanía, y trabajar duro para encontrar la forma de hacer las cosas de la manera más eficiente.

En octubre de 2012 se creó la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA) con el objetivo de elaborar un programa de racionalización administrativa a fin de eliminar trabas burocráticas, simplificar normativa y procedimientos y así evitar duplicidades. Con todo ello se puede crear una ilusión de eficiencia, aunque la verdadera eficiencia residiría en analizar el trabajo mismo, cómo está diseñado y cómo se desarrolla, para encontrar nuevas formas de realizarlo mejor, en menos tiempo y con menos recursos. Sin embargo, en gran parte de las organizaciones públicas no se está examinando el trabajo real que se desarrolla, se sigue funcionando prácticamente de la misma forma, a pesar de que los recursos materiales y humanos se han visto mermados.

Teniendo en cuenta que la provisión de los bienes públicos no cumple las condiciones convencionales de los mercados competitivos, se deduce que una de las causas de las ineficiencias en la Administración pública reside en el hecho de que, al no estar obligadas a competir por los recursos ya que estos le vienen dados por las dotaciones presupuestarias anuales, no han tenido la necesidad de controlar sus costes. Además, los servicios públicos al estar en contacto directo con la población están, generalmente, más expuestos a los siempre cortoplacistas, objetivos políticos de los gobiernos respectivos, lo que les hace más vulnerables a los cambios.

Pero, ¿qué es Lean? Lean es la razón por la que Toyota domina el mercado automovilístico, o la razón por la que en el estado de Iowa (EE. UU.) se puede tramitar una licencia en el departamento de medioambiente un 90 % más rápido, empleando menos recursos.

Lean puede ser una potente herramienta que permita a los gobiernos afrontar el reto de satisfacer una creciente demanda de servicios públicos de calidad, y a la vez reducir las necesidades presupuestarias.

1. LEAN MANAGEMENT: PRINCIPIOS Y HERRAMIENTAS

1.1. ¿QUÉ ES EL LEAN MANAGEMENT?

El *Lean Management* se podría definir como un conjunto de principios, métodos y herramientas que permiten mejorar la rapidez y eficiencia de cualquier proceso, mediante la eliminación

de los despilfarros y la mejora continua. Constituye en sí una cultura empresarial que define una forma de trabajar de toda la organización.

El término «Lean Manufacturing» fue usado por primera vez por Womack et ál. (1990) en su libro *La máquina que cambió el mundo*. No obstante, sus principios fueron desarrollados por Taiichi Ohno en Toyota Motor Company en los años cincuenta. Lean Manufacturing recoge la profunda revolución que fue iniciada por el Sistema de Producción de Toyota (Ohno, 1988) que, en la década de los ochenta, había saltado las fronteras de Japón para instalarse en los Estados Unidos, donde Toyota empezó a producir de acuerdo con su sistema, como alternativa al tradicional sistema de producción en serie. Ohno caracterizó los objetivos clave del Sistema de Producción de Toyota (Lean) a través de dos principios clave: mejora continua (eficiencia en la producción a través de la eliminación del desperdicio) y respeto para los trabajadores.

A pesar de que la filosofía Lean se originó en el área de producción de Toyota, sus herramientas han sido aplicadas con éxito en organizaciones de todos los sectores, llegando a implementarse en el sector público de países como Estados Unidos o el Reino Unido, acuñándose así el término de Lean Government.

Definir el valor que un servicio o producto añade a los clientes, permite detectar las actividades que no añaden valor y las que suponen un despilfarro, y así eliminarlas o reducirlas tanto como sea posible. La eliminación del despilfarro es la mayor fuente de mejora del rendimiento y del servicio al cliente. Una vez que los despilfarros han sido identificados, los procesos se rediseñan para permitir que los productos, servicios e información fluyan, a través del nuevo proceso, sin interrupción.

¿Qué no es Lean?

- Una forma de gestionar la producción. La filosofía Lean se originó en el ámbito productivo, y se extendió a otras actividades como finanzas, contabilidad, gestión de pedidos etc.
- Incrementar la productividad supone un aumento del estrés. La transparencia, la estandarización y la clarificación de los objetivos facilitan el trabajo; el estrés es más elevado cuando la productividad es baja y las expectativas del cliente son altas.
- Eliminar el desperdicio conlleva la pérdida de puestos de trabajo. Al reducirse los tiempos de procesamiento y los costes, se libera personal y recursos para poder poner en marcha nuevos proyectos orientados a la mejora de la satisfacción del cliente.
- Lean es una moda pasajera. La filosofía Lean se inició en los 50, y es un compromiso de la organización a largo plazo para crear valor, reducir costes y mejorar la calidad.
- Implementar Lean requiere muchos recursos financieros. El Lean requiere ideas no dinero, ideas de los trabajadores que, generalmente, están infrautilizados.

1.2. PRINCIPIOS DEL LEAN MANAGEMENT

Estos son los principios de la filosofía Lean tal y como los presentan Womack y Jones (2003).

A. Especificar el valor

El valor es el punto de partida básico del pensamiento Lean. Este valor solo puede ser definido por el consumidor final, en términos de un producto o servicio específico que satisface sus necesidades a un precio concreto, en un momento determinado.

Habitualmente, las necesidades inmediatas de los accionistas y la mentalidad económico-financiera de los directivos se han colocado por delante de las realidades cotidianas y la creación de valor para el consumidor o cliente. En el caso de los organismos públicos se anteponen los objetivos políticos, sometidos a la influencia de la coyuntura socioeconómica.

La especificación de valor de forma precisa es el primer paso en la filosofía Lean, proporcionar un bien o servicio incorrecto es muda (desperdicio).

B. Identificar el flujo de valor

El flujo de valor es el conjunto de todas las acciones requeridas para obtener un producto. Comprende todas las fases, desde la concepción del producto, su diseño, su lanzamiento y producción, recepción de pedidos y envíos, hasta que este acaba en manos del consumidor final.

La identificación de la totalidad del flujo de valor para cada producto casi siempre revela la existencia de enormes cantidades de despilfarros, muda. Habrá de realizarse un examen exhaustivo de todas las actividades y preguntarse si cada una de ellas crea realmente valor para el consumidor.

La identificación del flujo de valor traspasa las fronteras departamentales y las conecta. Superando los límites de la propia empresa, el pensamiento Lean nos llevará a analizar todas las actividades externas, también con proveedores, para analizar el flujo completo del producto.

C. Flujo

Determinado el concepto de valor y el flujo del mismo, se habrán podido determinar y eliminar las etapas cuyo despilfarro es evidente, en este momento es necesario que fluyan las etapas creadoras de valor que quedan, lo cual puede exigir una reorganización completa.

La producción habrá de organizarse en función de los procesos, eliminando las barreras departamentales, para crear equipos multidisciplinares, y pasar de la producción por lotes y a gran

escala a la producción de una única unidad de forma continua. Eliminándose así la falta de comunicación, los grandes inventarios, las esperas, etc.

D. Atracción (*Pull*)

Este principio Lean nos indica que solo se ha de producir lo estrictamente necesario, en el momento que es solicitado. No se trata de aprovechar las economías de escala para producir grandes lotes de productos que han de almacenarse en espera de ser demandados, sino que se ha de dejar que sean los consumidores quienes atraigan hacia sí (*pull*) valor desde la empresa.

«No fabriquemos nada hasta que sea necesario, a partir de aquí fabriquémoslo muy rápidamente.»

E. Perfección

Los cuatro principios anteriores interactúan entre sí, logrando que el valor fluya más rápidamente, y dejando al descubierto muda que estaba oculto.

El principio básico para las organizaciones Lean es competir contra la perfección, identificando todas aquellas actividades que son muda y eliminándolas, de este modo habrán minimizado los costes al máximo permitiéndoles obtener una gran ventaja competitiva en el mercado.

1.3. MUDA: LOS DISTINTOS TIPOS DE DESPILFARRO

«No sirve de nada hacer de forma más eficiente algo que, ni siquiera, debería hacerse». P. DRUCKER.

El Lean declara que, para la mayor parte de los procesos, solo el 5 % de las actividades originan valor añadido para los clientes, por lo que el 95 % restante, o son actividades, que a pesar de no añadir valor son necesarias, o son un despilfarro.

Tomando como base la creación de valor para el cliente, las actividades pueden ser:

- Actividades que **crean valor** para el consumidor, son imprescindibles y críticas para la organización.
- Actividades que **no crean valor** pero son **imprescindibles**. Se tratará de intentar reducirlas al máximo (muda tipo I).
- Actividades que **no crean valor y no son necesarias**, se trata del muda que se ha de eliminar de los procesos para que sean más eficientes (muda tipo II).

Los principales y más comunes tipos de muda son:

- **Sobreproducción:** es la producción de artículos para los que no hay demanda. Se generan desperdicios tales como sobreutilizar recursos, almacenar el exceso de materiales y generar costes de transporte por exceso de inventario.
- **Esperas:** se producen cuando se emplea a los operarios para vigilar máquinas automáticas o a la espera de realizar el siguiente paso del proceso, la siguiente herramienta, la siguiente pieza, etc., o simplemente la imposibilidad de trabajar por falta de material, retrasos en el procesado de los lotes, parada de equipos y cuellos de botella.
- **Transporte** o movimientos innecesarios: se originan al desplazar el producto en proceso en largos recorridos, movimientos de materiales, de piezas y artículos acabados a un o desde un almacén, o entre procesos.
- **Sobreprocesar** o procesar incorrectamente: ocurre como consecuencia de la realización de pasos innecesarios en el proceso, cuando se procesan deficientemente debido a herramientas defectuosas o por errores humanos. También se genera desperdicio cuando se produce con una calidad superior a la requerida.
- **Exceso de inventario:** el exceso de materia prima, de piezas en proceso que causan tiempos de procesado más largos, obsolescencias, daños en los artículos, costes de transporte e inventario, y retrasos.
- **Movimientos innecesarios:** cualquier movimiento inútil de los operarios mientras trabajan, como mirar, alcanzar, apilar piezas, buscar, etc.
- **Defectos:** producción de piezas defectuosas. Las reparaciones, sustituciones e inspecciones que signifiquen desperdicio por movimiento, tiempo y esfuerzo.
- **Creatividad** de los empleados no utilizada: se pierde tiempo, ideas, actitudes, mejoras y se desperdician oportunidades de aprendizaje, por no motivar y escuchar a los empleados.

Más del 70 % de las quejas de los clientes son debidas a problemas en los procesos administrativos: esperas, datos erróneos, pérdidas de documentación, errores de facturación, problemas de comunicación, etc. Detrás de esta situación nos encontramos tareas no estandarizadas, procedimientos complejos, burocracia excesiva, objetivos confusos, desorden, diferentes versiones del mismo documento, dificultad para encontrar la información adecuada en el momento preciso.

1.4. LA CAJA DE HERRAMIENTAS DEL LEAN

Uno de los errores más comunes al implementar la filosofía Lean en una organización es la creencia de que Lean es únicamente un conjunto aislado de técnicas y herramientas, sin consi-

derar que implica un cambio cultural completo. Sin embargo, cada una de ellas por sí misma, e individualmente aplicadas, proporciona un enorme valor para la mejora de los procesos y la eliminación del despilfarro, como se demuestra en el caso de la Fundación Vasca para la Excelencia que se expondrá en el epígrafe 2.

Son muchas y variadas las herramientas que aplica la filosofía Lean, algunas de ellas:

A. VSM (*Value Stream Map*) - Mapa de Flujo de Valor

Recordemos que *valor* es todo aquello por lo que el cliente está dispuesto a pagar, que solamente un porcentaje muy pequeño de todas las actividades que se realizan aportan valor al cliente, y que todas esas actividades han de fluir.

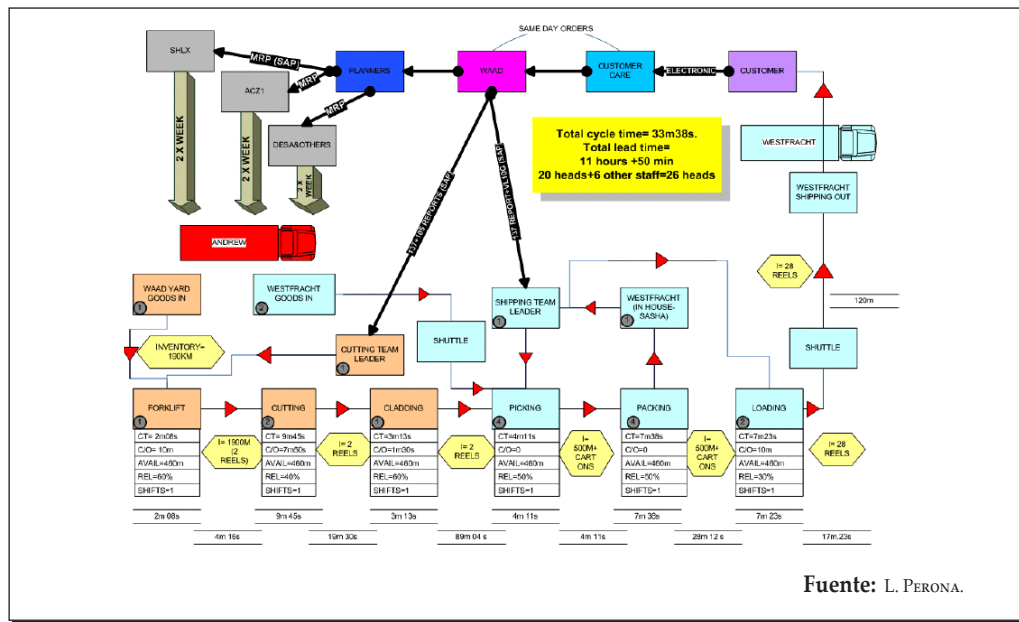
El VSM o mapa de flujo de valor es una herramienta gráfica que representa todas las actividades que se desarrollan para poner a disposición del cliente un producto, y la forma en que se vinculan unas con otras. Nos permite visualizar rápidamente las zonas de despilfarro, las áreas de mejora y las acciones a poner en marcha. Esta herramienta se fundamenta en la diagramación de dos mapas de la cadena de valor, uno presente y uno futuro, que hará posible documentar y visualizar el estado actual y real del proceso que se va a mejorar, y el estado posterior, ideal o que se quiere alcanzar.

El gráfico está compuesto de iconos y símbolos simples que describen principalmente dos tipos de flujo, el de información y el de materiales. A cada una de las operaciones o procesos se le asignan indicadores o medidas de desempeño que permitan conocer y visualizar el estado actual del proceso y que generalmente son: tiempo de ciclo, número de operadores por equipo, tiempo en espera, tiempo de valor añadido, entre otros. Una vez se han asignado los indicadores y dibujado el mapa de flujo, se identifican las oportunidades de mejora y se priorizan de acuerdo al impacto que tengan en la reducción del coste, aumento de la flexibilidad y mejora de la productividad y la calidad. Finalmente se dibuja el mapa futuro que ayudará a visualizar el estado del proceso después de la ejecución de las oportunidades encontradas.

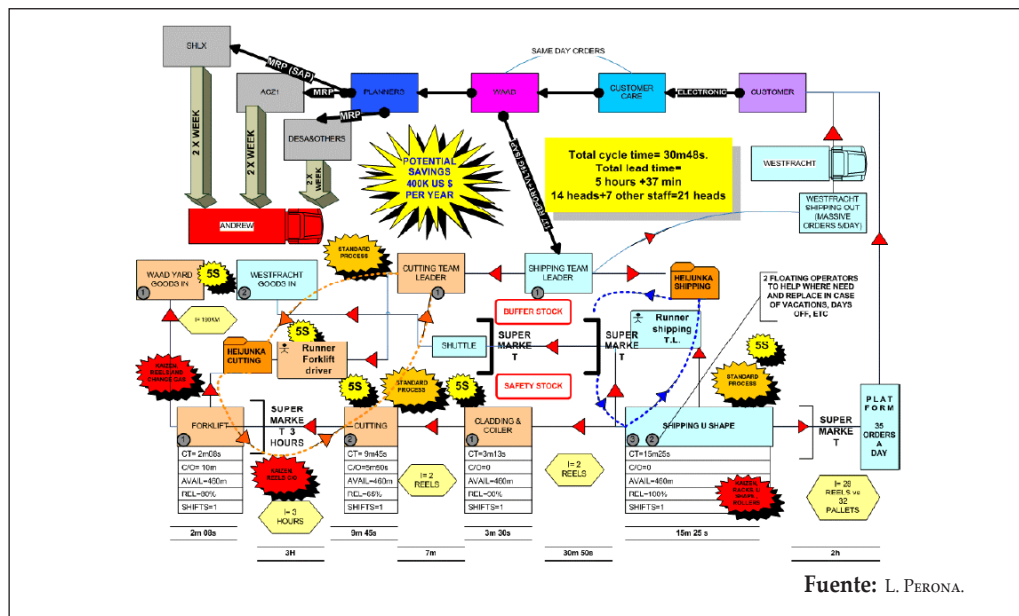
En la inmensa mayoría de las organizaciones se llevan a cabo multitud de procesos complejos. Tratar de representar todos ellos en un único mapa de flujo no resultaría operativo, ni útil, de modo que se toma cada familia de productos para su representación individualizada.

A continuación se presenta como ejemplo el mapa de estado actual y el futuro, del centro de distribución de la empresa americana Andrew en Essen (Alemania). En este centro de distribución se reciben los productos de distintas fábricas, se almacenan, se preparan y envían los pedidos solicitados por los clientes. En este caso el pedido elegido contiene cable, que previamente ha de ser cortado.

Mapa de estado actual del centro de distribución de la empresa Andrew en Essen (Alemania)



Mapa de estado futuro del centro de distribución de Andrew en Essen (Alemania)



B. Kaizen

Kaizen significa en japonés «cambio hacia algo mejor», y está basado en el análisis de los elementos de un proceso para entender cómo funciona y de esta forma descubrir cómo mejorarlo. La idea de la herramienta kaizen es generar cambios pequeños, incrementales y graduales sobre periodos largos de tiempo para lograr un fuerte impacto en el negocio mediante la eliminación de desperdicios y la adición de valor en los procesos.

El factor principal para comenzar un kaizen en el interior de la empresa es conocer su potencial y reconocer la importancia de las pequeñas ideas. Cuando hablamos de kaizen se debe mantener una mente abierta y tener en cuenta que, por más ridícula o insignificante que inicialmente parezca una idea, podría llevar a la obtención de grandes resultados. Se pretende realizar pequeñas mejoras muy rápidamente, siguiendo la máxima «más vale una solución al 60 % ahora, que una solución al 100 % que nunca llega».

Es de suma importancia que se implique al personal en este tipo de actividades kaizen, ya que son ellos los que conocen de primera mano cómo realizar las actividades y los problemas que se pueden presentar, pero también es necesario que en el grupo de mejora se cuente con personas que conozcan el flujo de valor al completo, y que puedan verificar las implicaciones que, para otras áreas, puedan tener las modificaciones introducidas.

Los **talleres kaizen**, generalmente de una semana de duración, son una herramienta clave de cambio en cualquier organización. En ellos, los participantes analizan el proceso real, desarrollan una visión Lean del proceso y, lo más importante, comienzan la implementación de los cambios.

Entre los participantes debe figurar el directivo responsable del proceso a mejorar, que será el líder del equipo, y las personas que realmente efectúan el trabajo dentro del proceso.

C. 5S

La herramienta de las 5S, así denominada por la primera letra del nombre que, en japonés, designa cada una de sus cinco etapas, tiene como objetivo lograr lugares de trabajo mejor organizados, más ordenados y más limpios, además de ofrecer una mayor visibilidad de los procesos y del muda que se produce en ellos.

Aunque los principios son simples, su puesta en marcha y mantenimiento requiere esfuerzo y disciplina, pero los resultados son inmediatamente visibles por todos y muy motivadores.

1. *Seiri - Clasificación: separar innecesarios*

Consiste en identificar los elementos que son necesarios en el área de trabajo, separarlos de los innecesarios y desprenderse de estos últimos, evitando que vuelvan a aparecer. Asimismo, se comprueba que se dispone de todo lo necesario para desarrollar la tarea.

Se clasifican los materiales de la oficina para determinar su ubicación de modo que:

- Todo aquello que se usa menos de una vez al mes se aparta (archivo, almacén).
- Lo que se usa menos de una vez por semana se coloca fuera del puesto de trabajo, pero no muy lejos (armario en la oficina o en una zona de almacenamiento en la fábrica).
- Lo que se usa menos de una vez por día se deja en el puesto de trabajo.
- El material o herramientas que se usan al menos una vez por hora está en el puesto de trabajo, al alcance de la mano.

2. *Seiton - Orden: situar necesarios e identificar*

Se trata de establecer el modo en que deben ubicarse e identificarse los materiales necesarios en el puesto de trabajo, de manera que sea fácil y rápido encontrarlos, utilizarlos y reponerlos.

Se pueden emplear métodos de gestión visual para facilitar el orden, identificando los elementos y lugares del área. En esta tarea el lema es «un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar».

3. *Seisō - Limpieza: suprimir suciedad*

Una vez despejado (*seiri*) y ordenado (*seiton*) el espacio de trabajo, es mucho más fácil limpiarlo (*seisō*). Consiste en identificar y eliminar las fuentes de suciedad, y en realizar las acciones necesarias para que no vuelvan a aparecer, asegurando que todos los medios se encuentran siempre en perfecto estado operativo.

4. *Seiketsu - Estandarización: aplicar a diario*

Aunque las etapas previas de las 5S pueden aplicarse únicamente de manera puntual, en esta etapa (*seiketsu*) se crean estándares que recuerdan que el orden y la limpieza deben mantenerse y aplicarse cada día. Para ello se establecen unas rutinas diarias para cada operario en su puesto de trabajo de modo que se mantenga limpio y ordenado, estas actividades no han de ocupar más de 5 minutos.

5. *Shitsuke - Mantenimiento de la disciplina: seguir mejorando*

Con esta etapa se pretende trabajar permanentemente de acuerdo con las normas establecidas, comprobando el seguimiento del sistema 5S y elaborando acciones de mejora continua, cerrando el ciclo PDCA (planificar, hacer, verificar y actuar). Si esta etapa se aplica sin el rigor necesario, el sistema 5S pierde su eficacia.

Establece un control riguroso de la aplicación del sistema, comparando los resultados obtenidos con los estándares y los objetivos establecidos, se documentan las conclusiones y, si es necesario, se modifican los procesos y los estándares para alcanzar los objetivos.

**¿Es usted capaz de encontrar lo que necesita en menos de 30 segundos?
Y otro que no fuese usted, ¿podría?**



D. Estandarización del trabajo

La estandarización del trabajo puede llevarnos a pensar que coarta la libertad de los empleados, eliminando del proceso la creatividad y la aplicación de nuevas ideas, sin embargo, la estandarización de las tareas, y todas permiten algún nivel de estandarización, es la base para la mejora continua y para la calidad.

La identificación de aquellas actividades que no añaden valor, y el desarrollo de las mejoras empleando en cada caso la herramienta adecuada para eliminar el despilfarro, será lo que definirá el nuevo proceso mejorado. No obstante, la consolidación de la mejora, se conseguirá cuando se afiancen y se estandaricen los nuevos métodos.

El proceso de estandarización se basa en cuatro elementos básicos:

1. Detección de los desperdicios a partir de la observación de los procesos.
2. Identificación de los elementos de trabajo.

3. Análisis del ritmo al que se deben hacer los distintos productos en un proceso para satisfacer la demanda del cliente.
4. Las herramientas de trabajo para cada proceso, operario y actividad.

Estos son algunos de los beneficios del trabajo estandarizado:

- Documentar el proceso actual para todos los operarios.
- Facilitar la formación de nuevos empleados.
- Reducción de accidentes y lesiones.
- Establecer un punto de partida para las actividades de mejora continua.

La estandarización del trabajo añade disciplina, un aspecto esencial del Lean.

Deben realizarse auditorías que garanticen el buen uso del trabajo estandarizado, promover problemas a resolver e involucrar a los equipos para desarrollar herramientas para el aseguramiento de la calidad.

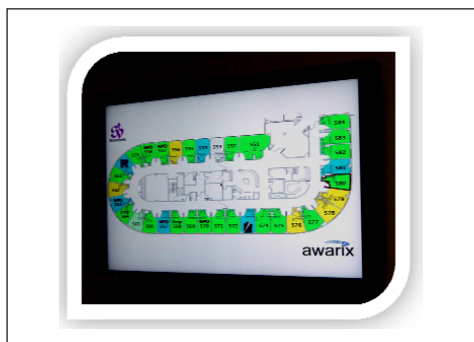
E. Andon - Control Visual



Andon es el término japonés para denominar lámpara. En *Lean Management* andon se refiere a una herramienta de control visual, que permite conocer el estado del proceso a simple vista, señalar de forma visual o sonora la ocurrencia de alguna anomalía o incidencia en el proceso.

El andon puede indicar el estado del proceso, el número de unidades producidas frente a las planeadas, o incidencias como retrasos, problemas de calidad, falta de materiales, necesidad de reposición, inactividad, etc.

Esta foto representa un panel andon en una unidad de cuidados al paciente, en ella se muestran, con distintos colores y símbolos, las diferentes situaciones y necesidades del paciente: listo para dar de alta, en observación, en espera de resultados de pruebas, riesgo de caída, etc.



F. Kanban

Derivado de la palabra japonesa *kan*, que significa «tarjeta», y *ban*, que significa «señal», el *kanban* se describe como una herramienta visual para indicar la necesidad de producir o comprar materia prima en un sistema *pull*.

Está pensado para permitir que el dueño del proceso visualice los requerimientos de producción fácilmente y se asegure de que todas las piezas o suministros son ordenados/obtenidos solo si es necesario.

El propósito de *kanban* es automatizar los controles de inventario sin la necesidad de análisis o planificación. El sistema visual *kanban* funciona mediante el uso de unas tarjetas de estado de los materiales. Cuando la tarjeta indica que se ha llegado a la cantidad mínima establecida, pone en marcha el proceso de reaprovisionamiento.



G. Poka Yoke

Poka Yoke es una palabra japonesa que en español se puede traducir como «a prueba de errores» y se refiere a dispositivos, elementos o sistemas que tienen como objetivo principal eliminar los defectos en un producto previniendo los errores antes de que se presenten.

Estos dispositivos fueron introducidos en Toyota en la década de los 60, por el ingeniero Shigeo Shingo. Afirmaba Shingo que la causa de los errores estaba en los trabajadores, y que los defectos en las piezas fabricadas se producían por no corregir aquellos.



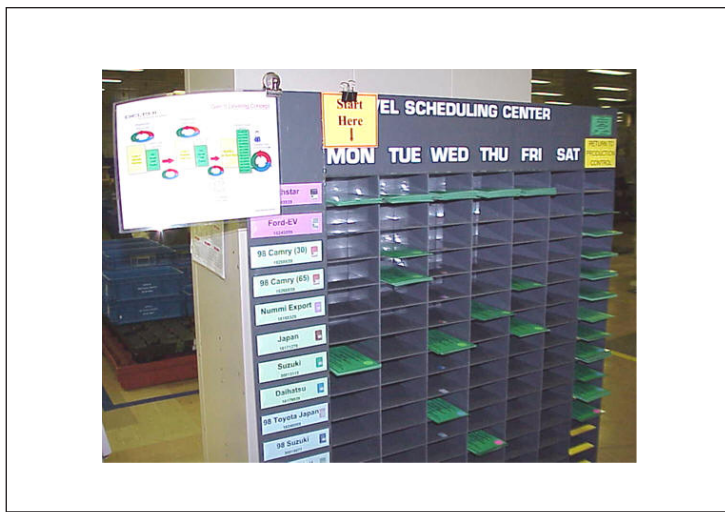
Consecuente, con tal premisa, cabían dos posibilidades u objetivos a lograr con el *poka yoke*:

- Imposibilitar de algún modo el error humano, por ejemplo mediante indicadores de color en el caso de las televisiones, ordenadores, etc.
- Resaltar el error cometido de tal manera que sea obvio para el empleado.



H. Heijunka

Heijunka, o producción nivelada, es una técnica que adapta la producción a la demanda fluctuante del cliente. La palabra japonesa heijunka significa literalmente «haga llano y nivelado».

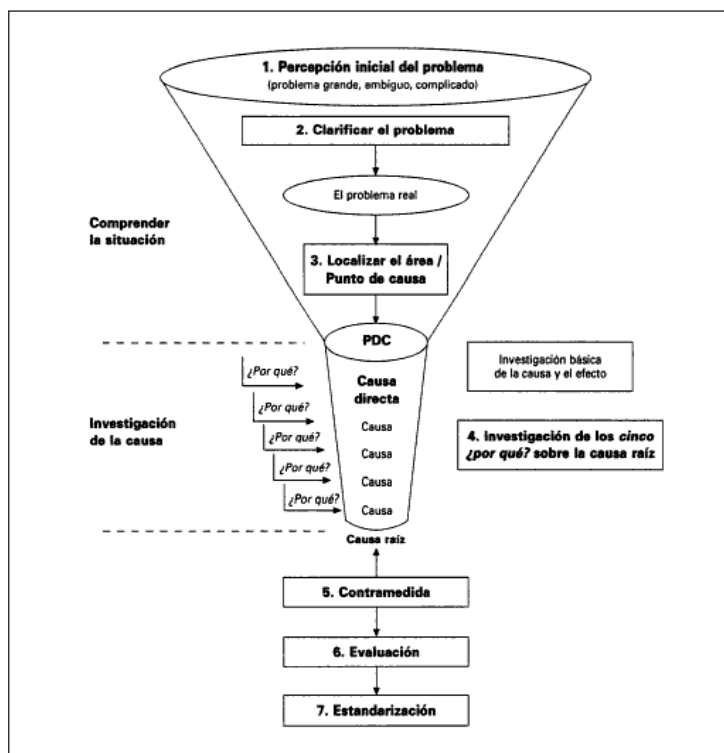


La demanda del cliente debe cumplirse con la entrega en la cantidad y en el momento en que es solicitado, pero esta demanda es fluctuante, mientras las fábricas prefieren realizar una producción «nivelada» o estable. Habitualmente en las grandes fábricas, a fin de aprovechar las economías de escala, se producían grandes lotes de un modelo, se almacenaban a la espera de ser demandados, y se pasaba posteriormente a producir otro modelo. Con el fin de poder satisfacer una demanda fluctuante, de distintos modelos, es preferible producir lotes pequeños de muchos modelos en periodos cortos de tiempo. Esto requiere tiempos de cambio más rápidos, con pequeños lotes de piezas, entregados con mayor frecuencia.

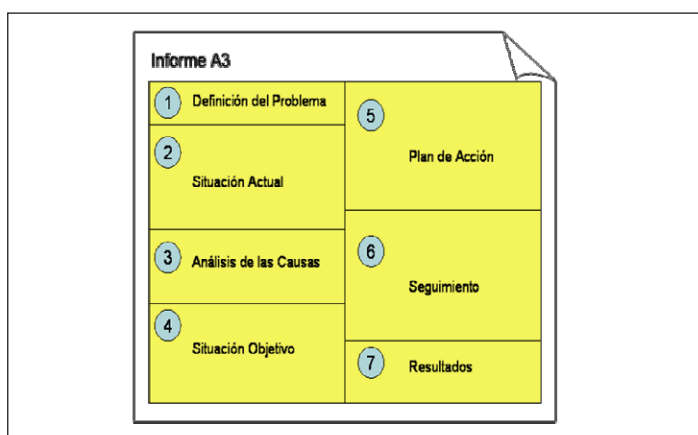
El uso de la heijunka box para nivelar la producción permite reducir costes y mano de obra, mejorar los tiempos de entrega en toda la cadena de valor, originándose unos inventarios, tanto de materia prima como de productos terminados, más reducidos.

I. Análisis de la causa raíz (5 por qué, A3)

Una parte integral del kaizen es el conocido análisis de los cinco por qué, que consiste en preguntar por qué cinco veces. Taiichi Ohno ponía énfasis en que la verdadera solución del problema requiere identificar las causas raíces en lugar de la fuente, puesto que la causa raíz está escondida más allá de la fuente. De esta forma se pueden tomar soluciones al nivel más profundo de las causas que sea posible, de modo que se evite la recurrencia del problema.



Las respuestas a las preguntas de los pasos anteriores se recogen en la cara de una hoja tamaño A3, que permite visualizar de forma global el problema, sus causas y sus soluciones. El Informe A3 obliga a seguir una disciplina que lleva a abordar los problemas de una forma ordenada y eficaz. El formato se divide en varios cuadros que deben rellenarse en un orden concreto, trabajando sobre cada uno de ellos.



J. Gemba - Ve al puesto de trabajo y experimentalo por ti mismo

El vocablo japonés *gemba* se podría definir como el «lugar real», que en términos empresariales se refiere al lugar en el que se realiza el trabajo, sea este una fábrica, un almacén o una oficina. El fundamento de esta herramienta es que para poder entender realmente el proceso, los problemas que se producen y las posibles mejoras, se ha de observarlo directamente en el lugar donde se está produciendo la acción, el *gemba*. Los directores Lean acuden diariamente al puesto de trabajo para observar y conocer de primera mano lo que está sucediendo. Incluso es recomendable reubicar su oficina a la misma planta, y utilizar la sala de conferencias para reuniones y llamadas telefónicas.

Alguno de los beneficios que reporta ir al *gemba* son:

- Conocimiento más profundo de los procesos de su área.
- Recogida de datos reales para la toma de decisiones.
- Mayor cercanía y confianza con los empleados, que aceptarán de mejor grado los cambios introducidos, estarán mejor informados y proporcionarán un provechoso *feedback*.

3R

ir al **lugar Real**,
para observar los **hechos Reales**,
y obtener los **datos Reales**.

2. EXPERIENCIAS LEAN EN EL SECTOR PÚBLICO

2.1. EXPERIENCIAS Y RESULTADOS LEAN EN EUROPA Y EE. UU.

La consultora Bain and Company (B&C) establecía en su estudio, «Management Tools and Trends 2007», sobre las 25 principales herramientas de gestión utilizadas en las empresas a nivel mundial, que el 54 % de las organizaciones había implantado el *Lean Management*. Este porcentaje cayó al 34 % según el estudio de 2009, dejando paso, en el informe del 2014, a otras herramientas como la Planificación estratégica, Cuadro de Mando, *Benchmarking*, *Total Quality Management*, etc.

A. Administración pública en Estados Unidos

Norteamérica tiene un mayor porcentaje de implementación de la filosofía Lean que el resto del mundo. Esto se debe a que la superioridad del sistema de producción Toyota quedó demostrada cuando, en la crisis de los años 70, la compañía japonesa pudo recuperarse de una forma más rápida y menos dolorosa que sus competidores.

Implantado el Lean en las plantas de fabricación y centros de distribución, las empresas vieron la necesidad de mejorar también sus procesos administrativos y lo aplicaron a otras áreas de la organización en las que se realizaban actividades puramente administrativas, como marketing, ventas o finanzas. Visto el éxito obtenido en el sector privado, la Administración pública americana decidió aplicarlo al sector público.

Actualmente numerosos organismos públicos americanos tanto a nivel federal (defensa, medioambiente, agricultura...), como estatal (Iowa, Minesota, etc.) y local utilizan métodos basados en la filosofía Lean para mejorar los procesos, operaciones y servicios gubernamentales.

Desde el año 2003, el Consejo de Medioambiente de los Estados trabaja en colaboración con la Agencia de Protección Medioambiental Americana para dar soporte en la implantación del Lean en las agencias públicas de medioambiente de cada estado y compartir y difundir las experiencias. En su página web se difunde un amplio material de apoyo para una implantación exitosa de la filosofía Lean en las agencias (guías, indicadores, manuales...).

La Oficina de Iniciativa Lean del estado de Iowa publicó en octubre de 2011 los datos de mejora en sus procesos obtenidos por los distintos departamentos, derivados de la aplicación de las herramientas Lean desde el año 2003. Se han puesto en marcha iniciativas en diversas áreas como la educación, la salud, la seguridad, los transportes, la energía, los servicios sociales o la economía. Entre los resultados obtenidos destacan la reducción de los retrasos en los procesos entre un 50 % y un 90 %, o la simplificación de los procesos, reduciendo en muchos casos a la mitad el número de etapas.

A nivel local, la Asociación Internacional de Administración Local/Provincial lleva a cabo un programa de asistencia a los gobiernos locales para la implementación del Lean.

En el artículo sobre Lean Government en entidades locales publicado en octubre de 2010 por Government Finance Officers Association, se presentan como ejemplos de éxito de Lean en las corporaciones locales, entre otros:

- El Condado de Peoria, Illinois, el cual obtuvo un incremento en la productividad del personal del departamento de licencias de alrededor del 50 %.
- El Ayuntamiento de Cincinnati, Ohio, que redujo en un 50 % el tiempo necesario para el acondicionamiento y limpieza del alcantarillado, así como una mejora de un 35 % en el proceso de selección y contratación de la policía local.

En el ámbito de la sanidad, uno de los hospitales pioneros en la implantación de Lean fue el Virginia Mason Medical Center en Seattle, que ha estado trabajando desde el año 2000 en perfeccionar y aplicar el sistema de producción de Toyota en el ámbito sanitario, logrando con ello reducir el inventario del área de cuidados respiratorios en un 45 %, así como el espacio destinado a estos materiales. El personal de radiología oncológica redujo el tiempo que el paciente tardaba en abandonar el departamento de 42 minutos a 15.

B. Administración pública en Europa

En el ámbito europeo nos encontramos numerosas iniciativas Lean en el sector público, puestas en marcha especialmente durante la primera década del siglo XXI.

En junio de 2006 el gobierno escocés publicó un informe sobre el uso del *Lean Management* en su sector público. En este estudio se detectaron dos modelos diferentes en cuanto a la implementación del Lean en la Administración pública escocesa. Por un lado, la implantación completa de la filosofía y, por otro, el uso de eventos de mejora rápida (talleres kaizen). La mayoría emplea este último para introducir pequeñas mejoras de forma ágil.

Se evaluó también si los beneficios obtenidos justificaban el coste y esfuerzo de la implementación. Todas las organizaciones reportaron mejoras, pero no todas alcanzaron los objetivos establecidos para el proyecto Lean. Entre los resultados tangibles obtenidos se incluyen:

- Mejoras en las listas de espera en el sector sanitario de 23 a 12 días.
- Realizar más trabajo con menos horas de trabajo por empleado.
- Procesos más rápidos.
- Mayor enfoque en la prevención de errores que en su corrección.
- Mejora en el conocimiento del sistema al completo y sus interrelaciones.
- Mayor satisfacción y confianza de los empleados en sí mismos y en la organización.

El informe concluye que las evidencias obtenidas demuestran que la filosofía Lean es aplicable al sector público, permitiendo mejorar el flujo de los procesos, reducir despilfarro e incrementar el valor para los clientes.

Para poder mantener el impacto del cambio en el largo plazo se ha de ligar la implementación de la filosofía Lean a los objetivos estratégicos del organismo.

En el Reino Unido desde el 2009, se celebra anualmente un foro dedicado al Lean Government. Se trata de un espacio para que las distintas instituciones del sector público británico compartan experiencias, analicen los nuevos retos, presenten resultados y aprendan con las clases magistrales impartidas por consultores expertos. En estos foros participan personas que representan el gran abanico de actividades que desarrolla el sector público de cualquier país, como la sanidad, la educación, el trabajo y las pensiones, infraestructuras, auditoría y finanzas, todos ellos con el vínculo común de aplicar la filosofía Lean a sus procesos.

Como ejemplo del fuerte impulso que está recibiendo la filosofía Lean en el ámbito sanitario, podemos destacar el máster reconocido a nivel Europeo de *Gestión LEAN* en el sistema sanitario, que se está realizando dentro del Proyecto del Programa Europeo Leonardo da Vinci, por el Euro-

pean Framework for Lean Training in Healthcare Operations (EFLTHO), desde el 2008. Está dirigido a profesionales clínicos y administrativos en los diferentes niveles de la organización. En su desarrollo participan varios hospitales y universidades europeas de Irlanda, Reino Unido, Suecia, Dinamarca y España.

2.2. EXPERIENCIAS Y RESULTADOS LEAN EN ESPAÑA

España es uno de los países con el ratio de productividad más bajo de la Unión Europea, y Europa está por detrás de EE. UU., Japón o Corea del Sur. Los datos reflejan una situación de riesgo y pérdida de competitividad, pero también una gran oportunidad para mejorar.

A. Lean en la sanidad: Fundación Hospital de Calahorra

La crisis en el modelo sanitario, en las políticas sanitarias y en la financiación de sus recursos parece un tópico o una particularidad propia de los sistemas de salud.

Durante la huelga de médicos en la sanidad catalana en contra de los recortes presupuestario en el mes de noviembre de 2011, una de las portavoces realizó el siguiente comentario a una cadena de televisión: «Es inaudito que piensen que se pueda realizar más trabajo y de igual calidad con menos gente, ni aquí ni en una fábrica». Esto precisamente es lo que han logrado en la Fundación Hospital de Calahorra (FHC), donde comenzaron a aplicar la metodología Lean en 2004.

El *Lean Management* fue el hilo conductor de la gestión del FHC, que se sirvió además de otras reconocidas herramientas de gestión como el Cuadro de Mando Integral, ciclo PDCA, normas ISO, principios de gestión de la Calidad, EFQM y dirección de proyectos.

El desencadenante que propicia la orientación Lean es la necesidad de mejorar el rendimiento de los procesos logísticos y sus indicadores de gestión que, hasta el momento, y a pesar de los esfuerzos realizados, parecían tener un amplio margen de mejora, influyendo de forma directa en el 40 % del presupuesto total del hospital. Es por ello que se comenzó la implantación poniendo en marcha un sistema kanban de reaprovisionamiento de los almacenes de las distintas unidades del hospital. Iniciado el proyecto Lean, este ha sido ampliado a otras aéreas del hospital, se ha incrementado el número de herramientas Lean aplicadas, y se ha complementado con otras.

Año	Hitos Lean	Muda
2004	• Lay-out según ABC productos • Obras Almacén General	Transporte de productos innecesario Movimientos de personal no necesario
.../...		

Año	Hitos Lean	Muda
.../...		
2005	- Jidoka: Pistolas lectoras tarjetas kanban - Optimizacion layout picking - Gestión JIT cobertura quirúrgica - Informes Kanban - Talleres kaizen 5S	Procesamiento innecesario Transporte de productos innecesario Movimientos de personal no necesario Errores de transcripción Sobredimensionamiento stocks Esperas Defectos: caducidades, mermas, obsoletos
2006	Jidoka: Pantallas táctiles quirófano	Procesamiento innecesario Errores de transcripción Esperas
2007	- Seis Sigma: Plazo de entrega de proveedores - Certificación ISO 9001 procedimiento kanban	Esperas Procesamiento innecesario
2008	- Detección sistemática de MUDAS - Estrategias de compras según Matriz de Karljic - Metodología 8D	Procesamiento innecesario Transporte de productos innecesario Movimientos de personal no necesario Sobredimensionamiento stocks Esperas Defectos
2009	- Hoshi kanri - Plan estratégico 2009-2011 - Spaguetti Chart: Nuevo almacén diálisis - Jidoka: Buzones RFID lectura tarjetas kanban - Norma Europea de Compras - CWA PUMA	Procesamiento innecesario Transporte de productos innecesario Movimientos de personal no necesario Defectos
Fuente: Muñoz, I. (2010).		

Los resultados económicos obtenidos con la puesta en marcha de las actividades Lean mencionadas se recogen en el cuadro siguiente:

Indicador	Tradicional 2004	Lean marzo 2010	Variación
Stock almacén general	431.000,00 €	278.662,99 €	-48 %
.../...			

Indicador	Tradicional 2004	Lean marzo 2010	Variación
.../...			
Stock almacén quirófono	121.200,00 €	97.250,31 €	-20 %
Stock almacén digestivo	25.311,70 €	18.589,12 €	-36 %
Stock almacén urgencias	13.051,11 €	9.895,26 €	-32 %
Sustituciones de personal «Shojinka»	25	0	-25
Consumos			-354.409 €
Dedicación personal sanitario kanban .			-107.502 €
Fuente: Muñoz, I. (2010).			

Los indicadores anteriores son especialmente relevantes si se tiene en cuenta el incremento de la actividad asistencial durante el periodo estudiado.

B. Lean en la Administración local

Promovido por la Comisión de Modernización y de Calidad de la Federación de Municipios y Provincias (FEMP), y ejecutado por la firma de consultoría Grupo Galgano, se puso en marcha un proyecto de implantación del Lean en distintas áreas de varios ayuntamientos.

La experiencia de este proyecto ha sido recogida en la publicación *La Administración Pública sin derroches, cómo mejorar la productividad de los servicios públicos*, TORRUBIANO (2007), en la que se exponen algunos de los casos prácticos y los resultados obtenidos.

La gestión de cualquier proceso de cualquier organización ha de ser ágil, pero quizás donde la necesidad de esta agilidad es vital es en los procesos de gestión tributaria de la Administración local, ya que supone un factor crítico para la obtención de recursos financieros.

a. Ayuntamiento de Leganés

En este ayuntamiento se aplicó la metodología Lean a dos fases del proceso de gestión tributaria: la preparación del padrón tributario del IBI y la propuesta al cobro de los padrones.

La metodología aplicada fue el ya comentado taller kaizen o gemba kaizen.

Los resultados derivados de dichas mejoras fueron de un ahorro de un 50 % en los tiempos de tramitación dependientes del ayuntamiento. Si bien se indicaba que parte de esos tiempos, los cuales dependían del Catastro, no pudieron ser mejorados por ser el Catastro una organización ajena al ayuntamiento.

Es aquí donde se pone de manifiesto la necesidad de poner en marcha una estrecha colaboración con proveedores para la mejora de sus procesos a través de la metodología Lean, de acuerdo al establecido por Jones y Womack (2003). De modo que si la Dirección General del Catastro aplicase a su vez la metodología Lean a sus procesos, tal y como se plantea en el último punto de este trabajo, repercutiría en una mejora global de los procesos en los que están implicados los ayuntamientos.

b. Ayuntamiento de Getafe: Mejora en la prestación de los servicios en las oficinas de atención al ciudadano

En este caso se aplicó la herramienta de las 5S con el objetivo de:

- Utilizar de forma óptima el espacio disponible.
- Reducir el tiempo de búsqueda de materiales.
- Reducir los traslados de material.
- Crear el hábito de mantener su puesto de trabajo ordenado y limpio.
- Disponer de un puesto de trabajo más ordenado y, por tanto, más seguro.
- Lograr flujos completamente visibles en la oficina de atención al ciudadano.

c. Ayuntamiento de San Sebastián de los Reyes: Reducción de los tiempos de espera en la Oficina de Atención al Ciudadano

La metodología que se empleó para reducción de los tiempos de espera fue la adaptación de la herramienta heijunka o equilibrado de líneas para poder adaptar la capacidad de producción de la oficina de atención al ciudadano a las necesidades de la demanda. Un sistema heijunka planifica a muy corto plazo, diariamente, revisando de forma constante el tipo de atención que se demanda y autorregulándose en cada momento. Se caracteriza por:

- Todas las personas realizan de todo en cualquier momento según la demanda.
- Se necesita poco material ya que se programa a muy corto plazo.
- La nivelación a partir de la polivalencia del personal permite, en breve plazo, absorber fácilmente necesidades imprevistas.

En el taller kaizen, se detectaron los principales muda por el equipo participante y se pusieron en práctica las soluciones propuestas: gestión de colas, establecimiento de un puesto de trabajo filtro, redistribución de los turnos de descanso, cambio de la disposición del mobiliario, estandarización de los puestos de trabajo, etc.

C. Las 5S en la Fundación Vasca para la Excelencia - Euskalit

La Fundación Vasca para la Excelencia (Euskalit) es un grupo de organizaciones constituido como fundación propiciada por el Gobierno Vasco para fomentar la mejora y la innovación de la gestión mediante la promoción de la cultura de la Calidad Total.

Entre los servicios que ofrece a la Administración pública se encuentran los clubes de intercambio de buenas prácticas, como el Club 5S. La misión del Club 5S es la de promover el aprendizaje mutuo entre sus miembros a través del intercambio de experiencias para avanzar en la aplicación y desarrollo de las 5S como metodología para mejorar la productividad. Pueden ser miembros de este club aquellas organizaciones, públicas o privadas, que tengan correctamente implantadas las 5S en al menos un área.

Comentábamos en el epígrafe 1 que la implantación de la filosofía Lean en una organización no se limita a la aplicación de algunas de sus herramientas, sino que supone un cambio cultural interno. En el caso de los miembros del Club 5S, vemos como la aplicación continuada de una sola de sus herramientas, las 5S, puede aportar la disciplina necesaria para convertir en un hábito el orden, la clasificación, identificación y limpieza del lugar de trabajo, de modo que se produzca el deseado cambio cultural.

D. Red Lean de La Rioja

El 18 de marzo de 2015, el Gobierno de La Rioja inauguró el V Foro Lean para ayudar a implantar esta metodología a las empresas y fortalecer así su gestión, y el Gobierno de La Rioja, ¿por qué no lo aplica?

3. IMPLEMENTACIÓN EN LA DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO

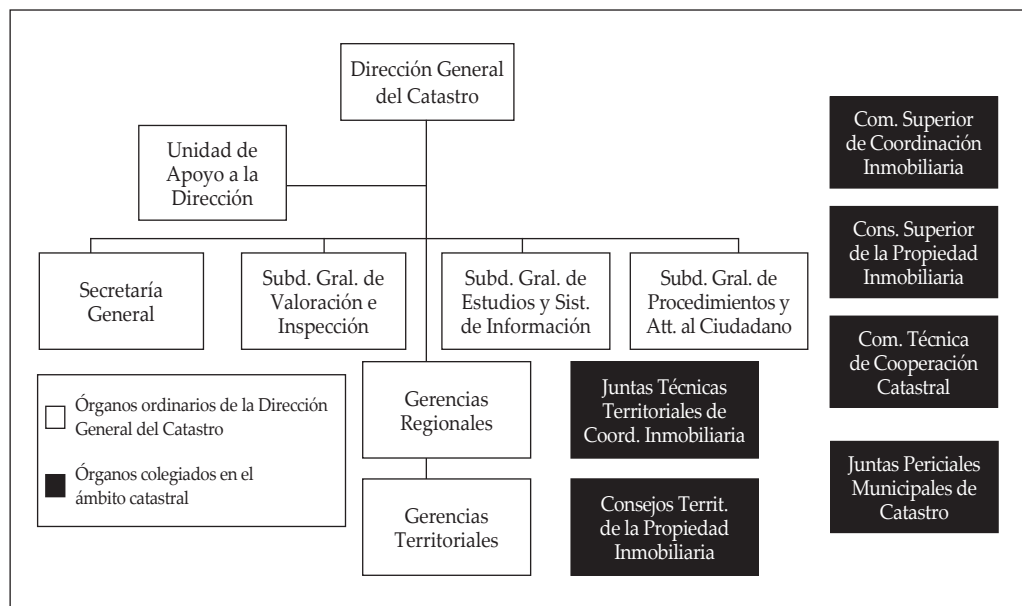
3.1. LA DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO

3.1.1. Organización y funciones

La Dirección General del Catastro (DGC) es un órgano dependiente del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Se organiza territorialmente en Gerencias Regionales y Te-

territoriales que se integran en las Delegaciones de Economía y Hacienda. Existe una Gerencia Regional en la capital de cada comunidad autónoma, una Gerencia Territorial en cada capital de provincia, además de cuatro subgerencias.

Organigrama de la Dirección General del Catastro



Los procedimientos catastrales tienen como finalidad mantener la base de datos catastral permanentemente actualizada, mediante información proporcionada por los ciudadanos, notarios y registradores o mediante la obtenida por la propia DGC.

3.2. POR QUÉ IMPLANTAR LEAN EN LA DGC: JUSTIFICACIONES

En el primer Plan Estratégico de la DGC (2005), se recogía como parte de la visión del organismo: hacer de la calidad en la prestación del servicio su sello distintivo y obtener los mejores resultados al mínimo coste posible.

Otros hitos en la gestión de la DGC son la implantación de la dirección por objetivos y del primer plan de calidad en 1997, la primera carta de servicios en el año 2000, la primera autoevaluación siguiendo el modelo de gestión de la calidad EFQM en 2004, así como los premios en 2001, 2003 y 2006 por la mejora en la gestión, buenas prácticas y excelencia en la gestión pública respectivamente.

3.2.1. Los principios de funcionamiento de la Administración pública

En los artículos 3 y 4 de la Ley 6/1997 de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, llevados al artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público que deroga a la anterior, se recogen los principios generales de actuación de la Administración pública, de los que destacamos:

- Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.
- Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.

Se observa como los principios de funcionamiento de la Administración General del Estado están perfectamente alineados y conectados con los principios del Lean, ya que se mejoraría la eficiencia al eliminar los despilfarros, se racionalizarían y agilizarían los procedimientos al lograr que estos fluyan, y se mejoraría el servicio al ciudadano al partir de su concepto de valor, realizando únicamente aquellas actividades que les aporten tal valor.

3.2.2. Plan estratégico de la DGC

Conscientes de la dinámica económica del momento y la nueva realidad social, la DGC recoge en su plan estratégico objetivos como la simplificación de procesos, agilización en la captura de la información, satisfacción del cliente y optimización de los resultados de las alianzas, todo lo cual se podría referir, como se ha expuesto anteriormente, a los resultados obtenidos por las distintas organizaciones que han aplicado la metodología Lean a sus procesos, de lo que se deduce que el Lean facilitaría a la DGC la consecución de los objetivos estratégicos planificados.

3.2.3. Dirección por objetivos

En el artículo «Aplicación del Método de Dirección por Objetivos en la Dirección General del Catastro», DURÁN BOÓ (2000), algunos de los criterios de los planes de objetivos, cuando se elaboró el primer plan en 1998, eran y continúan siendo:

- Disminuir la cifra de documentos pendientes: entendido como reducción del tiempo de espera del ciudadano desde que formula una solicitud ante el Catastro, hasta que esta es atendida y contestada.
- Incrementar la cifra de expedientes tramitados, obtenida a través de una mejora en la productividad del personal

Se ha demostrado, en las experiencias previas de aplicación Lean en el sector público, que objetivos como reducción de documentos pendientes e incremento de expedientes tramitados, podrían ser alcanzados y mejorados al revisar los procesos.

3.2.4. Plan de Eficacia, Eficiencia y Calidad en el Catastro (PEECCA)

Enmarcado en una estructura en cascada de actuaciones de planificación se diseña el PEECCA, como un modelo integral de análisis de gestión de la organización que facilite la tarea de verificación de la actividad de la misma y garantice la homogeneidad de criterios, actuaciones y procesos y la toma de decisiones en el contexto de una organización como es la catastral, caracterizada por su implantación territorial así como por la estrecha vinculación a colaboradores externos en el suministro de información.

La DGC demuestra con este plan su voluntad y dedicación a la mejora continua y la eficiencia en la búsqueda de la excelencia. El control en la gestión se realiza por personal de Servicios Centrales, que analiza los datos recogidos en una potente herramienta informática, *Business Intelligence*, colaborando puntualmente con Gerencias Territoriales y Regionales.

Las mejoras introducidas por estos grupos de trabajo son lentas, introducidas sobre macroprocesos que no pueden tener en cuenta las circunstancias concretas de cada Gerencia, y por tanto excesivamente generalistas. El análisis de la gestión y la planificación de actividades se realizan desde Servicios Centrales, mientras que la verdadera actividad catastral se lleva a cabo en las Gerencias.

El Lean Management, sin embargo, se centra en el puesto de trabajo y todo lo que efectivamente ocurre en él. Los datos son reales y se toman en el momento. Las pequeñas mejoras introducidas se refieren a microprocesos que, globalmente considerados, pueden tener un gran impacto sobre los resultados finales obtenidos. La aplicación de la metodología Lean en cada Gerencia, y la puesta en común de sus resultados y experiencias puede ser mucho más efectiva, en cuanto a la mejora continua de los procesos catastrales, que la actividad de planificación generalista desde la alta dirección.

3.2.5. Lean Management como complemento del modelo de Calidad EFQM

El modelo de Calidad Total nos indica *lo que se ha de hacer*, mientras que el Lean Management muestra *cómo puede hacerse*.

En la DGC se han llevado a cabo dos autoevaluaciones de acuerdo al modelo EFQM. El planteamiento de las reuniones de autoevaluación y el apoyo de la dirección a estos grupos de trabajo es una gran ventaja para el funcionamiento del grupo, sin embargo se implica solo a una pequeña parte de los trabajadores, perdiéndose ideas y sugerencias del resto.

Uno de los pilares del Lean Management son las personas. Desarrollar su potencial, involucrarlas en el proceso de mejora continua teniendo en cuenta sus propuestas, mantener un transparente y eficaz procedimiento de comunicación interna, todo ello forma parte del cambio cultural que se requiere para que la organización se dirija hacia la excelencia proclamada por el modelo de calidad. Las mejoras desde el punto de vista de la filosofía Lean deben ser continuas, las reuniones de los grupos de trabajo periódicas, en intervalos que no han de exceder de una semana, y la actividad del agente de cambio de la organización y responsable de Lean, incesante.

La realización de proyectos de calidad en la DGC está perfectamente regulada. Es importante establecer una metodología común para la puesta en marcha de proyectos de mejora, pero todos estos condicionantes parecen encorsetar de alguna manera la aplicación práctica de las mejoras, reduciendo su agilidad y flexibilidad.

Por el contrario, el Lean se centra en la «acción rápida», basada en dos guías de innovación:

- Veloz y ordinario, no lento y elegante: realizar los cambios rápidamente y con gran dinamismo, sin sutilezas y apuntando a resultado, consiguiendo análisis muy rápidos e implicación directa del personal del área en que se actúe.
- Hacer, hacer inmediatamente: aplazar una acción impide realizar la cosa más importante para tener éxito, que es practicar y tener en cuenta los errores.

Aplicada la técnica del *brainstorming* con el objetivo de generar el mayor número de ideas posibles para la resolución de un problema, y elegida la considerada óptima, pasemos rápidamente al *trystorming* o tormenta de pruebas.

3.2.6. Análisis DAFO

De las justificaciones planteadas parece desprenderse la conveniencia de implantar la filosofía Lean en la DGC. Parece oportuno también realizar un análisis de la situación interna de la que se parte en cuanto a debilidades y fortalezas de la organización, así como de las amenazas y oportunidades que se podrían presentar desde su ámbito externo.

Analisis interno	Analisis externo
• Falta de compromiso de la dirección y de los empleados con el proceso de cambio. • Lentitud natural del sector público para los cambios • Necesidad inicial de ayuda de expertos • Escasez de recursos para el programa • Resistencia al cambio por parte de la dirección y los empleados	• Participación parcial del personal • Posible falta de sostenibilidad del proceso de implantación al implicar varios ejercicios y orientarse al largo plazo • Que no se cubran todas las posibilidades de mejora • Que se realicen únicamente los proyectos más simples y cortos • Que no se consolide la cultura de mejora continua
D	A
F	O

Analisis interno	Analisis externo
.../...	
- Existencia de objetivos definidos en los que centrarse - Experiencia previa de grupos de trabajo orientados hacia la mejora - Apoyo de la Dirección a estos grupos de trabajo - Existencia del PEECCA al que el enfoque Lean puede complementar - Conocimiento de la filosofía Lean de personal de la DGC	- Realizar un cambio cultural completo de la organización enfocado a la mejora continua - Gran potencial de mejora masiva y continua - Sostenibilidad de los cambios y contagio a otras Administraciones públicas - Poder vincular las mejoras y la filosofía Lean con la estrategia - Obtención de resultados inmediatos en la mejora de la calidad y la eficiencia.

3.3. OCHO PASOS PARA IMPLANTAR LEAN EN LA DGC

El secreto para conseguir una transformación exitosa consiste en encontrar los líderes adecuados, con los conocimientos concretos y empezar con el propio flujo de valor, introduciendo con rapidez modificaciones drásticas en el modo en que las tareas se realizan cada día. El ámbito de cambio debe luego ampliarse progresivamente al conjunto de la organización y a todos sus procedimientos.

TAPPING, LUYSTER Y SHUKER (2002) establecen un sistema de ocho pasos para planificar, establecer y mantener las mejoras Lean.

1	Conseguir el compromiso de la Dirección
2	Definir el valor del producto e identificar la cadena de valor
3	Aprender y entender la metodología Lean
4	Dibujar el mapa del estado actual
5	Establecer las métricas Lean
6	Dibujar el mapa del estado futuro
7	Crear propuestas kaizen
8	Implementar el plan

3.4. APLICACIÓN DE HERRAMIENTAS LEAN EN UNA GERENCIA DEL CATASTRO

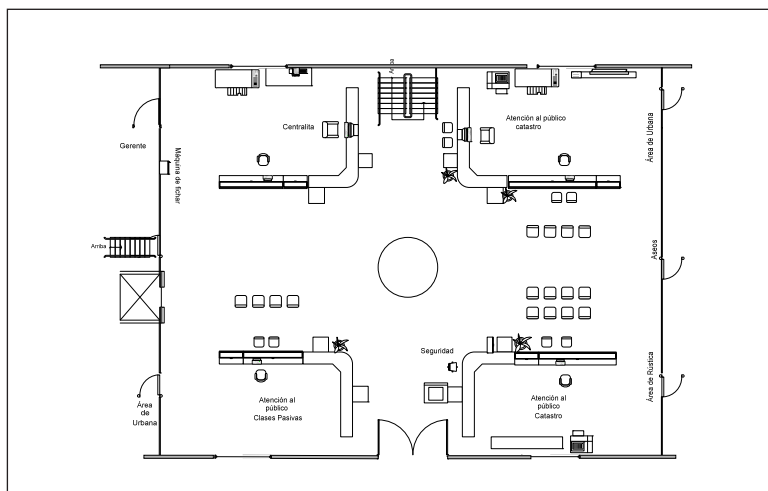
3.4.1. Gerencia Territorial del Catastro: Organización y funciones

Las Gerencias y Subgerencias del Catastro desarrollan actividades como la inspección catastral, la elaboración de las ponencias de valores, la asignación individualizada de valores catastrales, la gestión, mantenimiento y disponibilidad de las bases de datos catastrales, etc.

Funcionalmente las Gerencias se dividen en las siguientes áreas:

- Áreas Técnico Facultativas de Urbana y Rústica.
- Área o Servicio de Informática.
- Área de Procedimientos Catastrales y Atención al Público.

Las acciones de mejora propuestas mediante la aplicación de alguna de las mencionadas herramientas Lean se basan en el estudio de los procesos catastrales de la Gerencia Territorial de Teruel, aunque algunos datos también fueron tomados en la Gerencia Territorial de Alicante



La Gerencia Territorial de Teruel comparte el edificio con el resto de servicios de la Delegación de Hacienda, situándose sus oficinas en la planta baja alrededor de un patio central en el que se localiza Atención al Público y se distribuyen atomizadamente las distintas áreas.

Como primera herramienta a aplicar, propongo las 5S aplicada a todos los puestos de trabajo de la Gerencia, como forma de implicar a todo el personal en el nuevo proyecto, informar-

les sobre los objetivos y la metodología Lean, y aumentar la visibilidad de los flujos a efectos de analizar y dibujar los mapas de flujo de valor.

3.4.2. 5S

Uno de los principales muda en una Gerencia es la pérdida de tiempo en la búsqueda de expedientes, bien en el archivo, en la mesa de algún compañero que lo estaba tramitando pero está de vacaciones, que lo ha resuelto pero aún no lo ha dejado para archivar, que se bajó al archivo pero aún no está ordenado, o cualquier otra situación en la que no es posible una adecuada trazabilidad de la gran cantidad de papel que se maneja; si bien la situación ha mejorado con la reciente digitalización de los expedientes.

En la aplicación de las 5S se ha de implicar a todo el personal, de modo que se explique la operativa, se colabore y se decida por consenso la forma de ordenar e identificar el material en las mesas de trabajo, especialmente las de atención al público, puesto que el personal rota en dicho puesto, ocupándose una misma mesa por distintos empleados a lo largo del mes.

La regla 80/20 también aquí es aplicable «Realizamos el 80 % de nuestro trabajo con menos del 20 % de nuestros documentos».

1. Clasificar

La consigna a seguir sería: «Si no lo necesitas quítalo de en medio». Esta etapa se basa en la eliminación de documentación inútil:



- Si no nos hace falta: tirar a la basura
- Si nos hace falta o pudiera llegar a hacernos falta: mantener en nuestro puesto.

No guardemos información sabiendo que estará disponible en cualquier momento por medios electrónicos.

Esta es una mesa de trabajo de una Gerencia concreta, pero podemos encontrar otras similares en cualquier Gerencia de España.

2. Ordenar

La consigna en esta fase es: «Un sitio para cada cosa y cada cosa en su sitio».

Esta etapa se basa en ordenar nuestros archivos según su frecuencia de uso:

- Aquello de uso diario debe estar al alcance de la mano: bolígrafos, grapadora, quita grapas, calculadora, escalímetro, carpetas de expedientes, etc.
- Aquello de uso relativamente frecuente (semanal) debe estar en nuestro puesto de trabajo: formularios de declaraciones, de recursos, etc.
- Aquello de uso esporádico (mensual, anual...) debe estar localizable pero apartado donde en ningún caso pueda hacernos perder el tiempo.

3. Limpiar

Consigna: «La mejor limpieza es no ensuciar».

Se ha de limpiar y también eliminar las posibles fuentes de suciedad. El nivel de limpieza a exigir en adelante será aquel que no esconda los problemas y garantice seguridad.

4. Estandarizar (Control Visual)

Consigna: «Reconocer de un vistazo lo incorrecto y cómo corregirlo».

En esta etapa debemos asegurarnos que cualquier persona ajena al área sea capaz de darse cuenta si la zona de trabajo está ordenada o no, y pueda encontrar fácil y rápidamente aquello que esté buscando.

Para ello se identificará el contenido de bandejas, archivadores y armarios, mediante el uso de etiquetas, códigos, colores, etc.



Aquí presentamos un puesto de trabajo del área de procedimientos catastrales, una vez ordenado y etiquetado. Se observa como además de facilitar el trabajo al tener la mesa despejada, se facilita la tarea al personal de limpieza, y la búsqueda de documentos por los compañeros, ya que se identifican las bandejas en función de si el expediente está a la espera de la contestación de audiencias/requerimientos, o se encuentra en estudio. No encontrándose, además, otros expedientes del trabajador, en cajones o armarios.

5. Sostener

Consigna: «Respetar el orden y la limpieza es respetar a los demás usuarios».

Crear el hábito de orden y limpieza en todo el personal mediante su práctica diaria, y realizando un seguimiento de lo conseguido, corrigiendo y no conformándonos. Esta etapa marca la diferencia entre un zafarrancho de limpieza y una actividad 5S.

3.4.3. Comunicación de objetivos: Mayor transparencia en la gestión y comunicación interna

Todo el personal, al igual que un equipo de baloncesto puede saber, viendo el marcador, los puntos marcados y el tiempo restante, ha de tener claro cuáles son los objetivos a alcanzar y en qué medida estos se están consiguiendo.

En la DGC el último paso del proceso de definición y aprobación de los objetivos anuales es la «difusión del contenido del Plan». Tanto los Gerentes Regionales como Territoriales tienen una labor fundamental de difusión y puesta en conocimiento del contenido del Plan entre todo el personal bajo su dirección. En ocasiones, sobre todo durante los primeros años de aplicación del modelo, esta misión no fue siempre atendida plenamente, limitándose la difusión del contenido del plan a los niveles de responsabilidad más altos.

El Plan de Comunicación Interna y Externa para los años 2006 al 2010 estableció que los planes de objetivos y su cumplimiento mensual forman parte de la información mínima que debe ponerse a disposición del personal de las Gerencias del Catastro. Si bien esto es lo que teóricamente se recoge en el plan de comunicación, la realidad es la siguiente:

- En la intranet corporativa del Catastro, en su apartado de «Actividad Institucional», a finales de 2011 solo se encontró colgado a disposición de los empleados el Plan de Objetivos de 2010.
- En una de las Gerencias observadas se da una única charla anual a todo el personal para comunicar el porcentaje de consecución de los objetivos del año anterior, y

los establecidos para el año en curso, puesto que la reunión informativa tiene lugar aproximadamente en marzo.

- Por otro lado, en el mes de junio de 2011, en el tablón donde se expone distinta información de la Gerencia únicamente se encontró una hoja con el resultado de los objetivos a fecha de diciembre de 2010, ni rastro de los objetivos del año en curso, ni de su evolución.
- En otra de las Gerencias observadas, en la que ni siquiera se realiza una charla anual, o se exponen los objetivos en tablón alguno, realicé una breve encuesta al personal para determinar su conocimiento sobre los objetivos establecidos. Los resultados fueron los esperados dada la situación de partida:
 - La totalidad de los empleados tenía conocimiento de que se establecían unos objetivos anuales para la Gerencia.
 - Solamente una persona sabía concretamente cuáles eran, y esta persona era un jefe de área y antiguo gerente.
 - Un 7 % conocía, por charlas informales con el gerente, si «vamos bien o vamos mal», pero no los datos cuantitativos concretos.
 - Un 53 % de los encuestados no tenía interés en conocer cuáles son los objetivos, ni el grado de cumplimiento de la Gerencia.
 - El 15 % sabía qué programas consultar y cómo acceder para ver la evolución de los objetivos.

La DGC dispone de una herramienta informática para el seguimiento de la gestión y los objetivos en las Gerencias, *Business Intelligence*, al cual, y dado el número limitado de licencias, solo tiene acceso el gerente. Asimismo se cuenta con una aplicación, *Indicat*, que recoge mensualmente la evolución del trabajo: expedientes pendientes, expedientes nuevos, expedientes tramitados, pero no indica el grado de cumplimiento de objetivos. Esta aplicación es accesible para todo el personal a través de la intranet, pero solo el 23 % de los encuestados la conocen y saben cómo utilizarla.

Observamos como, a pesar del esfuerzo realizado para establecer objetivos a cumplir anualmente por parte de la DGC, de los recursos disponibles para su seguimiento y para su difusión, se hace un uso muy deficiente de los mismos a la hora de comunicar los objetivos, y lograr implicar a todo el personal en su consecución.

Para mejorar esta situación y lograr implicar a los empleados en el cumplimiento de los objetivos, ya que de ello depende la cantidad que percibirán en concepto de productividad, se propone colocar un panel informativo al lado de la máquina de fichar, para que diariamente todo el personal pueda tener control visual de la evolución de su esfuerzo.



Hay que tener en cuenta que la información proporcionada por las aplicaciones informáticas es excesivamente compleja y abundante, por lo que se elaborarían, por ejemplo mensualmente, informes sencillos (gráficos, histogramas, etc.) que permitan conocer la situación con un vistazo rápido.

Destaca en la filosofía Lean la importancia del control visual y la necesidad de que todos los empleados puedan conocer en todo momento lo que está ocurriendo, por ello considero tremendamente útil y motivador colocar en el mismo panel informativo los datos que se recogen en el parte de trabajo de Indicat, de modo que el personal tenga conocimiento de la cantidad de trabajo realizado y el pendiente.

3.4.4. Proceso de remesas de notificaciones fluido

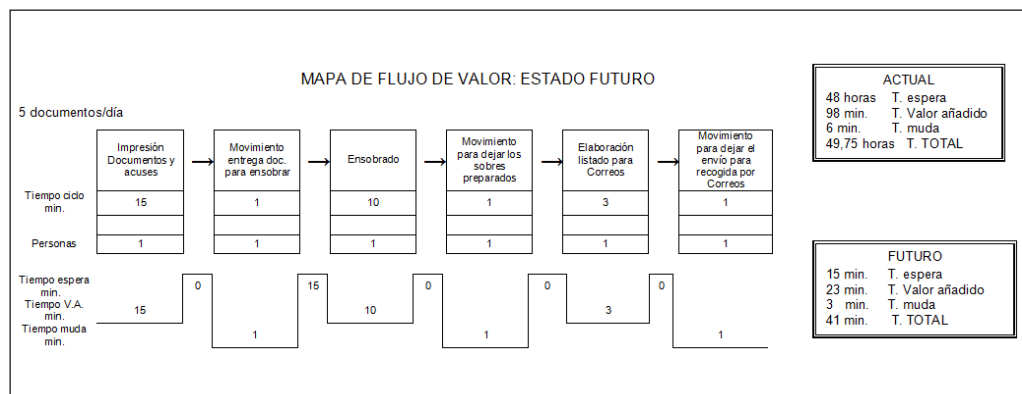
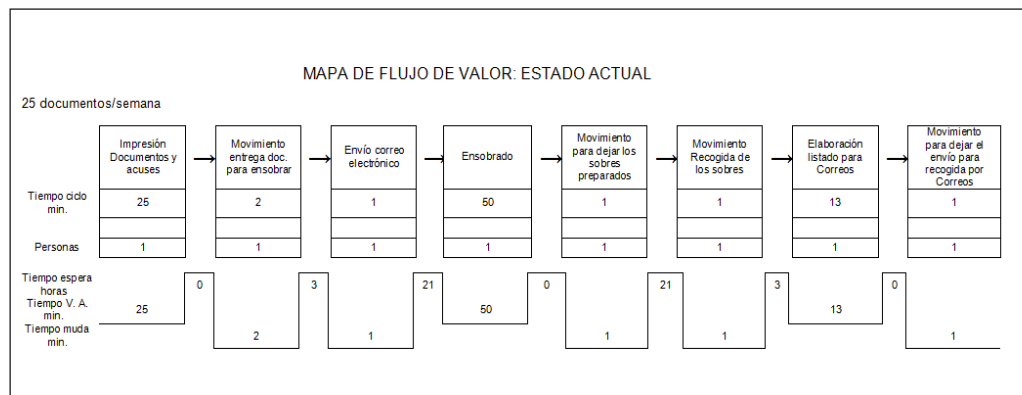
Uno de los principios del Lean Management es la necesidad de que los procesos sean fluidos, evitando esperas e inventarios innecesarios. Esto mismo podría ser aplicado al proceso de envío de remesas de notificaciones a los contribuyentes, especialmente aquellas que llevan acuse de recibo y que su premura en el envío contribuye a la reducción del tiempo total de tramitación y cierre del expediente. Estas notificaciones se refieren a las audiencias y requerimientos que, en el curso de la tramitación de un expediente, se realizan para completar o ampliar la documentación, o dar conocimiento del procedimiento a terceros interesados. Realizadas estas audiencias y/o requerimientos el procedimiento queda en suspenso hasta que transcurra el plazo legalmente establecido para que el ciudadano presente las alegaciones que considere oportunas.

Con carácter general, las Gerencias acumulan las notificaciones generadas en un periodo de una semana o un mes antes de proceder a su impresión y envío. En el caso concreto de la Gerencia Territorial de Teruel, el proceso actual del envío de notificaciones es el siguiente:

- 1.º Cada lunes por la mañana un empleado del área de informática cierra la remesa de documentos generados la semana anterior, imprime los documentos y los acuses de recibo de correos y los deposita en la mesa de trabajo de una empleada a la espera de su ensobrado.
El tiempo que se necesita para realizar toda la operación es de unos 25 minutos.
- 2.º A media mañana de ese mismo lunes, envía un correo a todo el personal de la Gerencia indicando que se ha cerrado la remesa, para que aquellos que hayan de adjuntar en el sobre otros documentos, como croquis, planos, etc., los depositen en la carpeta que la encargada del ensobrado tiene en su mesa.
- 3.º La encargada de ensobrar, espera todo el lunes, a que se le entreguen los documentos a adjuntar a las notificaciones.
- 4.º El martes por la mañana comienza a ensobrar. De media se imprimen semanalmente unos 100 documentos, de los que aproximadamente el 25 % va con acuse. Las actividades de adjuntar el documento a incluir, separar los acuses, doblar, ensobrar, cerrar y pegar el correspondiente acuse a cada sobre requieren 2 minutos por documento.
- 5.º Acabada la tarea de ensobrado, deposita todos los sobres en una mesa al lado de seguridad, donde a la mañana siguiente, miércoles, un ordenanza de la Delegación los recoge a su entrada en la oficina, a media mañana elabora un listado para la facturación de Correos, que le lleva 0,5 minutos por acuse, imprime el listado por duplicado y deposita las cartas y el listado en la caja de Correos situada al lado de seguridad.
- 6.º El cartero entrega y retira el correo en la Delegación sobre las 11:30 de la mañana, por lo que se llevará las cartas y el listado el jueves.
- 7.º Las cartas con acuse de recibo suelen tardar aproximadamente 3 días en ser entregadas a su destinatario, siempre que este se encuentre en casa y no haya de ir a recogerla a la oficina de Correos, por lo que el ciudadano recibiría la carta el lunes siguiente.

Desde que se cerró la remesa hasta que la carta es recibida por el ciudadano han transcurrido 7 días, a los que hay que sumar otros 7 para aquellos documentos generados el lunes con posterioridad al cierre de la remesa, y que, por tanto, habrán de esperar al lunes siguiente para ser impresos; total 14 días.

Visto el proceso actual, se cartografía el mapa de flujo de valor para detectar los despilfarros y las posibles mejoras a introducir. En el proceso que se propone a continuación, se trata de que el proceso fluya encadenando temporalmente las tareas y evitando las esperas.



Antes de comenzar el nuevo proceso se colocarán en la mesa más próxima a la máquina de fichar dos bandejas debidamente identificadas: una para dejar los documentos a adjuntar y otra para dejar los documentos de la remesa y los acuses de recibo. Se estandarizará el proceso y se informará a todos los empleados de las nuevas instrucciones, que serán:

- 1.º Cada día, a primera hora de la mañana se cerrará la remesa, se imprimirán los documentos y los acuses y se depositarán en la bandeja identificada a tal efecto. Se imprimirán unos 25 documentos, con y sin acuse, por lo que este proceso se podrá realizar en aproximadamente 15 minutos, y a las 8:30 los documentos estarían en la bandeja.
- 2.º La persona encargada de ensobrar, haciendo uso de la flexibilidad horaria, entra a las 8:45, por lo que una vez haya fichado, recogerá los documentos y acuses impresos de una bandeja, y los documentos a adjuntar que habrán depositado los empleados a última hora del día anterior, justo antes de fichar a la salida.
- 3.º Comienza a ensobrar los documentos con acuse, que teniendo en cuenta el número semanal, serán menos de 10, por lo que en 20 minutos habrá concluido, y

los entregará en mano al ordenanza para que de inmediato elabore el listado de Correos y lo deje listo para su recogida ese mismo día a las 11:30.

Reducción de tiempos derivados del nuevo proceso:

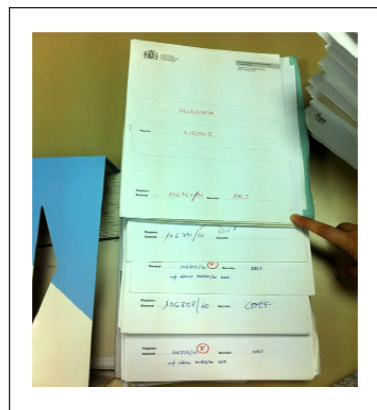
- De preparación del envío para Correos, de 4 días a 1.
- Desde la generación del documento a su recepción por el ciudadano: de 14 días a 4.

3.4.5. Kaizen en archivo de expedientes

En este punto pretendo poner de manifiesto como un pequeño gesto puede ahorrar el tiempo de búsqueda y archivo de un expediente y mejorar el control visual. Este es el caso de la modificación del lugar del expediente en el que se indica su número.

En el caso de la Gerencia de Alicante, el número de expediente se escribe centrado, en la parte inferior de la carpeta, y de forma horizontal, lo que obliga a vaciar el contenido de la caja de archivo, tanto para extraer un expediente como para devolverlo a su sitio.

Sin embargo en la Gerencia de Teruel el número se escribe verticalmente sobre el margen izquierdo de la carpeta, de modo que facilita su búsqueda al quedar fácilmente a la vista en la caja archivadora, según se muestra en la fotografía de abajo.



Aplicando como fundamento la mejora del control visual del archivo de expedientes a la espera de ser tramitados, se propone el siguiente cambio, que permitirá comprobar a simple vista, la cantidad de expedientes pendientes de ser tramitados de cada mes, teniendo en cuenta que el objetivo marcado por la DGC es no tener expedientes pendientes de más de 6 meses, plazo que a su vez marca la ley.

Así nos encontramos los expedientes archivados en las dos Gerencias observadas:

Los expedientes se ordenan por número, aunque se puede observar que, debido a la cantidad de tiempo que requiere la tarea de ordenar los expedientes, una gran cantidad de ellos se encuentran aún pendientes, lo cual requiere una mayor cantidad de tiempo aun encontrar un expediente que no está ordenado.	Los expedientes se amontonan sin orden alguno.
	

Los expedientes se ordenan por número, aunque se puede observar que, debido a la cantidad de tiempo que requiere la tarea de ordenar los expedientes, una gran cantidad de ellos se encuentran aún pendientes, lo cual requiere una mayor cantidad de tiempo aun encontrar un expediente que no está ordenado.

Propuesta: Expedientes ordenados por meses.

- Se controla visualmente los expedientes de más de 6 meses, y el trabajo pendiente.
- Se reduce el tiempo dedicado a ordenar, al no tener que seguir un orden exacto.



3.4.6. Nuevo proceso de Registro: Estandarización

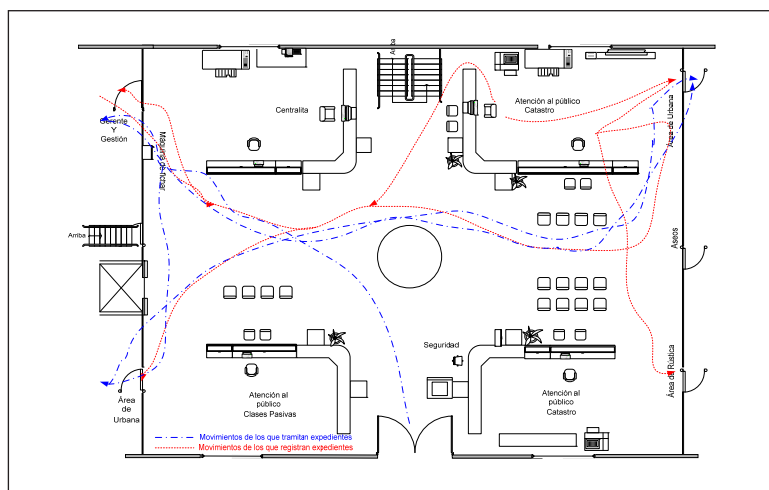
Al estandarizar un proceso eliminamos la ambigüedad de las tareas a realizar, y se define claramente quién, qué, cuándo y cómo.

Dada la gran cantidad de papel que se maneja en las Gerencias, uno de los principales problemas que se detectan es la difícil trazabilidad de los expedientes. De ahí que se pierda mucho tiempo buscando expedientes, o que finalmente no se encuentren, con la consiguiente insatisfacción para el ciudadano y frustración para los trabajadores. Es por ello que, en un intento por mejorar el control de los documentos que tienen acceso a la Gerencia, proponga un nuevo procedimiento de registro de entrada, para que se comience el seguimiento de los expedientes desde el momento de su entrega por parte de los ciudadanos.

Al preguntar a los empleados de la Gerencia Territorial de Teruel por el proceso de registro me encontré con que sus respuestas eran poco claras y contradictorias, ya que nadie se hacía responsable del proceso y ni lo conocía en su totalidad, por lo que los expedientes se acumulaban en varios puestos de Atención al Público a la espera de que «alguien» le diese la orden de registrarlos, o que, por voluntad propia a «alguien», se le ocurriese registrar y repartir a las distintas áreas los expedientes cuya calificación es clara. Por otro lado, aquellos documentos cuya calificación les resulta dudosa, se acumulaban para que el Jefe de área de Procedimientos los recogiese para su calificación y reparto. Una vez recogidos por el Jefe de área de Procedimientos, se acumulan en su mesa, a la espera de que, entre tanto trabajo, los revise, elabore, imprima y archive un listado con el número de expediente, la fecha y la persona a la que se le entrega, lo cual le puede llevar unas tres horas, según sus propias palabras.

En el diagrama spaghetti vemos los movimientos del personal que registra para repartir los expedientes, y los del personal que tramita para recogerlos.

Gerencia Territorial de Teruel: Diagrama spaghetti de los movimientos del proceso de registro actual

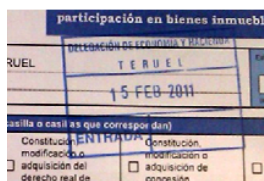


	GERENCIA TERRITORIAL DE TERUEL PROCEDIMIENTO DE REGISTRO DE ENTRADA	Fecha: 23/12/2011 Versión: 1.0
	Elaborado por: Aprobado por:	Página 1/2

Objeto:	Registro de los documentos que tienen entrada en la Gerencia
Responsable:	Personal de Atención al Público y Jefe área de Procedimientos
Cuándo:	Diariamente, a lo largo de la jornada y/o de 14:00 a 15:00

Instrucciones de trabajo

1.º Al recepcionar la documentación presentada, verificar si está completa consultando el *check list* de «documentación a aportar por tipo de expediente». Si no está completa, advertir al ciudadano.



2.º Poner el sello de entrada en cada copia y entregar una copia al ciudadano.



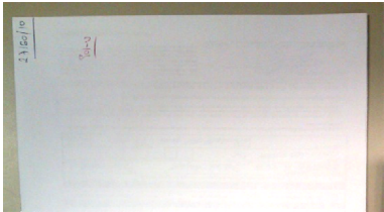
3.º Si no puede registrarse en el momento de la recepción depositar la documentación en la bandeja «Pendiente de Registrar» de su puesto de trabajo.

4.º Si dispone de tiempo para registrarlo, realice el registro en SIGECA:

Mantenimiento -> Registro:

- Introducir DNI del declarante.
- Tipo de expediente y municipio.
- Expediente anterior si lo hubiera, verificar la dirección de notificaciones con la del documento.
- F11.
- Introducir número de referencia catastral.
- F11.

.../...

	GERENCIA TERRITORIAL DE TERUEL PROCEDIMIENTO DE REGISTRO DE ENTRADA	Fecha: 23/12/2011 Versión: 1.0
	Elaborado por: Aprobado por:	Página 2/2
.../...		
	5.º Anotar el número y tipo de expediente en la parte superior derecha del documento tal como se muestra en la fotografía.	
	6.º Una vez registrado, depositar en la bandeja de su puesto de trabajo identificada como «Registrado».	
	7.º Si no pudiese determinar con seguridad el tipo de expediente de que se trata, registrar como tipo de expediente REGI, y depositar en la bandeja identificada como «Calificación dudosa».	
	8.º Al finalizar la jornada: • Colocar los expedientes de la bandeja «Registrado» en el armario de archivo, colocando los expedientes por tipo y por mes de registro. • Colocar los expedientes de la bandeja «Calificación dudosa», en la bandeja de la mesa de trabajo del Jefe de Procedimientos identificada como «Para Calificar».	

4. CONCLUSIONES

Existe abundante literatura que avala el éxito en la implantación de técnicas Lean en sectores industriales. Su aplicación en el sector público ha sido menor y las referencias a la aplicación de Lean en entornos administrativos son más escasas y muy recientes, a pesar de que los propios padres del pensamiento Lean, Womack y Jones señalan la viabilidad y necesidad de su utilización para mejorar el sistema de forma global.

Ya se ha comentado anteriormente la doble perspectiva de Lean como filosofía o como conjunto de técnicas. En cualquiera de los dos casos es inevitable tener que asumir que Lean ha de ser considerado como un proyecto a implantar en la organización con visión a largo plazo y que, como tal, ha de ser gestionado adecuadamente para asegurar su éxito.

Otra de las conclusiones contrastadas con la experiencia práctica es que Lean es una herramienta de gestión y no una mera implantación de sistemas técnicos, tecnológicos o informáticos y, por tanto, asociados a importantes inversiones económicas. Por lo tanto su coste es de cero euros y tan solo es necesario tiempo para reflexionar y poner en marcha los cinco principios Lean: Valor, Flujo de Valor, Flujo, *Pull* y Perfección.

La dimensión humana de Lean va mucho más allá del mero compromiso del personal. Aunque sin un fuerte liderazgo por parte de la Dirección de la organización, Lean no podría implantarse, es indudable que sin la implicación de los trabajadores el sistema no podría mantenerse a lo largo del tiempo.

Se ha podido observar, asimismo, como todos los organismos públicos que han logrado mantener el proyecto Lean vivo y en continuo crecimiento han podido disponer de un departamento u organización encargado de dar apoyo y formación para las nuevas implantaciones, y difundir los resultados obtenidos. En el caso de la Administración General del Estado, el organismo que podría desempeñar este papel es la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (AEVAL), que desarrolla una actividad institucional en la que se une la voluntad de mejorar la calidad de los servicios públicos con la de racionalizar el uso de los recursos públicos y rendir cuentas ante los ciudadanos.

La contribución del Lean a la mejora de la gestión pública está en línea con los propósitos de la AEVAL, más concretamente en su vertiente dedicada a la Calidad, en la que cuenta con experiencia en elaborar manuales de apoyo para la implantación de modelos de Calidad, evaluar y certificar, en definitiva promover la calidad en los servicios públicos.

Esta labor también puede ser apoyada por las Inspecciones de Servicios de los Ministerios, que, generalmente, asumen las actuaciones en materia de calidad.

Bibliografía

LIKER, J. K. [2004]: *Las claves del éxito de Toyota*, Barcelona: Gestión 2000.

LUYSTER, T. y SHUKER, T. [2000]: «Value Stream Management», Productivity Press, New York.

MUÑOZ, I. [2010]: *Aplicación de la metodología de Dirección de Proyectos para la implantación de Lean en el sector sanitario*, Universidad de La Rioja.

RADNOR, Z.; WALLEY, P.; STEPHENS, A. y BUCCI, G. [2006]: *Evaluation of the lean approach to business management and its use in the public sector*, Warwick Business School.

RIGBY, D. y BILODEAU, B. [2007]: *Management Tools and Trends 2007, 2009 y 2014*, Bain&Company.

ROTHER, M. y SHOOK, J.: *Learning to see: value stream mapping to add value and eliminate MUDA*, Spiral-Bound.

KAVANAGH, S. C. [2010]: *Less Time, Lower Cost, and Greater Quality: Making Government Work Better with Lean Process Improvement*, Government Finance Officers Association and TechSolve.

TORRUBIANO, J. [2007]: *Por una Administración Pública sin derroches*, FEMP y Grupo Galgano.

UNITED STATES ENVIROMENTAL PROTECTION AGENCY [2007]: *Lean in Government Starter Kit: How to Plan and Implement Lean Initiatives at Environmental Agencies*, Version 3.0.

WOMACK, J. y JONES, D. [2003] *Lean Thinking*, Barcelona: Gestión 2000.

Enlaces web

www.institutolean.org

www.lean.iowa.gov

www.leangovcenter.com

www.gfoaconsulting.org

www.epa.gov/lean/leangovernment

www.catastro.meh.es

www.leanmanufacturing.es

<http://leanlogisticsexecution.blogspot.com/>

RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE ESTABLECEN CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN (II)

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

EXTRACTO

El pasado 23 de abril de 2015 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

La resolución trata de delimitar y establecer los criterios para cuantificar el coste de producción, mediante el desarrollo de las referidas normas de registro y valoración del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios para determinar el coste de producción incluidos en las diferentes adaptaciones sectoriales del PGC y en las resoluciones y consultas emitidas por este Instituto.

En esta segunda parte del trabajo se realiza un análisis de los apartados de la resolución dedicados a las mermas en los procesos productivos, los gastos de comercialización y los gastos generales de administración de la empresa.

Palabras claves: mermas en el proceso productivo, gastos de comercialización y gastos generales de administración o dirección.

RESOLUTION OF INSTITUTE OF ACCOUNTING AND AUDIT BY ESTABLISHING CRITERIA FOR DETERMINING THE COST OF PRODUCTION (II)

Javier Romano Aparicio

ABSTRACT

Last April 23, 2015 the Resolution of the Institute of Accounting and Account audit by which criteria are established for the determination of the cost of production was published in the Official Bulletin of the State.

The resolution tries to delimit and establish the criteria to quantify the cost of production, by means of the development of the above-mentioned procedure of record and valuation of the PGC and, at the same time, to gather and clarify the criteria to determine the cost of production included in the different sectorial adjustments of the PGC and in the resolutions and consultations issued by this Institute.

In this second part an analysis of the paragraphs of the resolution dedicated to the decreases in production processes, marketing expenses and general administrative expenses of the company it's made.

Keywords: losses in the production process, selling expenses and overhead administration or management.

Sumario

6. Sexta. Mermas en los procesos productivos
7. Séptima. Gastos de comercialización
8. Octava. Gastos generales de administración o dirección de empresa

6. SEXTA. MERMAS EN LOS PROCESOS PRODUCTIVOS

Las mermas son las pérdidas de carácter irreversible derivadas de la naturaleza de la actividad productiva en sentido amplio (desde su incorporación a la empresa hasta su salida).

En consecuencia, los gastos incurridos por mermas inherentes o necesarias para desarrollar el proceso de producción constituyen un componente del coste del producto.

Las mermas de los productos terminados se consideran una pérdida del ejercicio en que se producen y se recogerán contablemente a través del registro de las existencias finales.

EJEMPLO 10

La sociedad La Nuez presenta el siguiente balance de situación a 31 de diciembre del año 20X16:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Construcciones	1.800.000	Capital social	2.000.000
Maquinaria	1.000.000	Reserva legal	400.000
Materia prima X (6.000 kg)	24.000	Reservas estatutarias	200.000
Materia prima Y (2.000 kg)	18.000	Reservas voluntarias	600.000
Clientes	108.000	Anticipos de clientes	50.000
Tesorería	450.000	Proveedores	150.000
Total	3.400.000	Total	3.400.000

La empresa fabrica dos artículos:

.../...

.../...

- Producto A con el que se obtiene un subproducto que supone el 10 % de la materia prima X y que carece de valor económico.
- Producto B que se obtiene de la materia prima Y y que supone una merma del 5 % de la materia prima utilizada obteniéndose un residuo cuyo coste de evacuación forma parte del coste del producto B.

Las operaciones de periodo han sido las siguientes:

- Compras a crédito:
 - 18.000 kg de materia prima X a 3 u.m./kg.
 - 8.000 kg de materia prima Y a 8 u.m./kg.
 - Materias auxiliares: 6.000 u.m.
 - Combustibles: 8.000 u.m.
- Consumos: 20.000 kg de materia prima X y 10.000 kg de materia prima Y. Las materias auxiliares se utilizaron totalmente en la sección de acabado y los combustibles en la sección de energía, no quedando existencias finales.
- Se han pagado 13.000 u.m. por transporte de las materias primas y 2.000 u.m. por transporte de residuos. La prima de seguros fue de 20.000 u.m.
- Gastos de personal pagados por c/c: 245.250 u.m.; la mano de obra directa aplicada a los productos es: producto A, 1.800 horas a 50 u.m./hora; producto B, 1.905 horas a 50 u.m./hora.
- Los transportes de las materias primas se imputan en proporción a los materiales comprados.
- La amortización de los edificios es de 50.000 u.m. y la de la maquinaria 60.000 u.m.
- Las mermas de los productos terminados suponen 100 unidades para el producto A y 50 unidades para el producto B.
- Ventas del periodo:
 - 15.000 kg de A a 20 u.m./kg.
 - 8.000 kg de B a 18 u.m./kg.
- El reparto de los costes indirectos a las centros de coste es el que se adjunta en el siguiente anexo:

.../...

.../...

Conceptos	Total	Conserv.	Energía	Aprov.	Elaboración	Acabado	Comercial
Materiales auxiliares ..	6.000					6.000	
Combustibles	8.000		8.000				
Mano de obra indirecta	60.000	6.000	6.000	6.000	6.000	30.000	6.000
Seguros	20.000		1.000	7.000	2.000	8.000	2.000
Amortizaciones	110.000	11.000	11.000	22.000	22.000	22.000	22.000
Reparto primario	204.000	17.000	26.000	35.000	30.000	66.000	30.000
SUBREPARTO							
Conservación		-20.000	4.000	2.000	1.000	13.000	
Energía		3.000	-30.000	5.000	6.000	15.000	1.000
Total	204.000	17.000	26.000	35.000	30.000	66.000	31.000

- El centro de elaboración ha trabajado 1.850 horas (900 para el producto A y 950 para el producto B) y el de acabado 1.880 horas (1.280 para el producto A y 600 para el producto B).

Se pide:

Cálculo del coste de producción y del valor de las existencias finales si el criterio de valoración de los almacenes es el precio medio ponderado.

Solución

Consumo de las existencias de materia primas

Los transportes de compra se aplican a las materias primas compradas a su entrada en los inventarios en proporción a los kilos comprados de materia prima X e Y:

$$\frac{13.000}{18.000 + 8.000} = 0,5 \frac{\text{u.m.}}{\text{kg}} \text{ comprado}$$

.../...

.../...

La repercusión es:

Materia prima X ($18.000 \times 0,5$)	9.000
Materia prima Y ($8.000 \times 0,5$)	4.000

Materia prima X:

	Unidades	Precio unitario	Total
Existencias iniciales	6.000	4,00	24.000
Compras	18.000	3,50	63.000
Total	24.000	3,63	87.000
Consumo	20.000	3,63	72.500
Existencias finales	4.000	3,63	14.500
Total	24.000	3,63	87.000

Los asientos a que da lugar el inventario anterior en la contabilidad externa son:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	24.000	
310	Materias primas X		24.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas X	14.500	
611	Variación de existencias de materias primas		14.500

Materia prima Y:

	Unidades	Precio unitario	Total
Existencias iniciales	2.000	9,00	18.000

.../...

.../...

.../...

	Unidades	Precio unitario	Total
.../...			
Compras	8.000	8,50	68.000
Total	10.000	8,60	86.000
Consumo	10.000	8,60	86.000
Existencias finales	0	8,60	0
Total	10.000	8,60	86.000

El asiento a que da lugar el inventario anterior en la contabilidad externa, teniendo en cuenta que las existencias finales son cero, es el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	18.000	
310	Materias primas Y		18.000

Coste de la producción del periodo

Conceptos	Total	Producto A	Producto B
Transportes residuos (1)	2.000		2.000
Mano de obra directa (2)	185.250	90.000	95.250
Materias primas (3)	200.500	100.500	100.000
Elaboración (4)	37.000	18.000	19.000
Acabado (5)	94.000	64.000	30.000
Coste de la producción	518.750	272.500	246.250
Unidades producidas (6)		18.000	9.500
Coste unitario		15,14	25,92

.../...

.../...

.../...

Conceptos	Total	Producto A	Producto B
.../...			
(1) Los transportes se repercuten al producto B. (2) La imputación de la mano de obra directa es como sigue: - Producto A = 1.800 horas MOD × 50 u.m. = 90.000 - Producto B = 1.905 horas MOD × 50 u.m. = 95.250 (3) Al hallar el coste de los productos, los costes del centro de aprovisionamiento se incrementan en los consumos de las materias primas en 1,4 u.m./kg: - Materia prima X = 72.500 + 20.000 × 1,4 = 100.500 - Materia prima Y = 86.000 + 10.000 × 1,4 = 100.000 (4) La imputación de los costes del centro de elaboración se hace en función las horas utilizadas por cada producto: - Producto A = 900 horas × 20 = 18.000 - Producto B = 950 horas × 20 = 19.000 (5) La imputación de los costes del centro de acabado se hace en función de las horas utilizadas por cada producto: - Producto A = 1.280 horas × 50 = 64.000 - Producto B = 600 horas × 50 = 30.000 (6) Las unidades producidas se hallan restando las mermas que cita el enunciado: - Producto A: 20.000 kg de materia prima X con merma del 10 % = 18.000 kg - Producto B: 10.000 kg de materia prima Y con merma del 5 % = 9.500 kg			

Cálculo del coste ventas y existencias finales de los productos terminados

Producto A			
	Unidades	Precio unitario	Total
Existencias iniciales	0	0,00	0
Compras	18.000	15,14	272.500
Total	18.000	15,14	272.500
Coste de ventas	15.000	15,14	227.083
Mermas	100	15,14	1.514
Existencias finales	2.900	15,14	43.903
Total	18.000	15,14	272.500

La resolución indica que las mermas de los productos terminados se consideran una pérdida del ejercicio en que se producen y se recogerán contablemente a través del registro de las existencias finales.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados A		
712	Variación de existencias de productos terminados		

Producto B			
	Unidades	Precio unitario	Total
Existencias iniciales	0	0,00	0
Compras	9.500	25,92	246.250
Total	9.500	25,92	246.250
Coste de ventas	8.000	25,92	207.368
Mermas	50	25,92	1.296
Existencias finales	1.450	25,92	37.586
Total	9.500	25,92	246.250

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados B	38.882	
712	Variación de existencias de productos terminados		38.882

7. SÉPTIMA. GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN

Los gastos de comercialización son aquellos en los que incurre una empresa para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos.

Los gastos de comercialización no formarán parte del coste de producción del producto.

Las comisiones de ventas se imputarán al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación.

Los gastos posteriores a la venta del producto por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos no formarán parte del coste de producción.

EJEMPLO 11

A partir de los datos del ejemplo anterior se sabe que los gastos de comercialización de los productos A y B han sido los siguientes:

	Producto A	Producto B
Publicidad	9.000	14.000
Comisiones de ventas	6.000	1.000
Energía		1.000
	15.000	16.000

Solución

La norma indica que los gastos de comercialización no forman parte del coste de producción. En el desarrollo de la solución estos gastos se han aglutinado en un centro de costes que se ha denominado «Comercialización» cuyo importe asciende a 31.000, los cuales no se han tenido en cuenta para formar el coste de producción.

Su tratamiento en la contabilidad externa es su contabilización en las cuentas que por la naturaleza le correspondan, que en el caso planteado dan lugar al siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	23.000	
628	Suministros	1.000	
623	Servicios de profesionales independientes	7.000	
57	Tesorería		31.000

En el caso de que las comisiones estén incluidas en las nóminas porque tengan carácter de retribución variable para los trabajadores de la empresa procede su contabilización en la cuenta 640, «Sueldos y salarios».

A nivel de presentación de resultados, si se opta por la realización de una cuenta de resultados funcional:

.../...

.../...

	Total	Producto A	Producto B
Ventas	444.000	300.000 (15.000 × 20)	144.000 (8.000 × 18)
Coste de ventas	-434.452	-227.083	-207.368
Margen bruto sobre ventas	9.548	72.917	-63.368
Gastos de comercialización	-31.000	-15.000	-16.000
Margen comercial	-21.452	57.917	-79.368

EJEMPLO 12

A partir de los datos del ejercicio anterior supóngase que las comisiones están devengadas y no pagadas al cierre del ejercicio.

Solución

La norma nos indica que las comisiones de ventas se imputarán al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación, con lo que en el ejercicio en el que se han devengado haremos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios		
410	Acreedores por prestaciones de servicios		

8. OCTAVA. GASTOS GENERALES DE ADMINISTRACIÓN O DIRECCIÓN DE EMPRESA

Los gastos generales de administración o dirección son aquellos en los que incurre una empresa para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo

de producción. Los gastos generales de administración o dirección de empresa no formarán parte del coste de producción.

Sin embargo, los gastos específicos de administración o dirección en que incurre la empresa claramente relacionados con el proceso de construcción o fabricación del producto se incluirán en el cálculo del coste de producción.

Los gastos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, tampoco se calificarán como coste del producto.

EJEMPLO 13

La empresa El Corzo, dedicada a la fabricación de los productos P1 y P2, recoge en el activo de su balance a 31 de diciembre de 20X14, entre otras, las siguientes cuentas:

Concepto	Kg	U.m.
Producto terminado P1	5.320	159.600
Producto terminado P2	520	17.420
Materia prima M1	2.000	40.000
Materia prima M2	3.000	27.000

Información técnica

- El producto P1 se fabrica totalmente en la Planta I, partiendo de la materia prima M1.
- El producto P2 se obtiene a partir de la materia prima M2, mediante un proceso de semielaboración en la Planta I, que se acaba en la Planta II.

La materia prima puesta en fabricación se transforma totalmente en los productos terminados en cada fase, sin merma alguna de peso.

La empresa, además de las dos plantas citadas, cuenta con los siguientes centros de costes indirectos:

- Aprovisionamiento.
- Planta I.
- Planta II.

.../...

.../...

- Administración.
- Distribución.

Información económica

En el primer trimestre del año 20X15, se han registrado en la contabilidad general los siguientes hechos:

- Compras de materias primas:

Concepto	Kg	Coste unitario	Total
Materia prima M1	11.000	21	231.000
Materia prima M2	4.000	6	24.000

- Cargas devengadas por naturaleza:

Gastos de personal	120.000
Tributos	20.000
Suministros	20.000
Combustibles	8.000
Arrendamientos y cánones	9.000
Amortizaciones	150.000

- Ventas realizadas:

Concepto	Kg	U.m.
Producto terminado P1	10.500	50
Producto terminado P2	3.500	60

- Existencias a 31 de marzo de 20X15:
 - Producto terminado P1: 4.820 kg.
 - Producto P2 semielaborado en Planta I, pendiente de ser tratado en Planta II: 1.650 kg.

.../...

.../...

- Producto terminado P2: 370 kg.
- Materias primas M1: 3.000 kg.
- Materias primas M2: 2.000 kg.
- Se aplica el método del precio medio ponderado para la valoración de los consumos de materias primas y salidas de los productos vendidos.
- A efectos de la contabilidad analítica de explotación, la amortización del primer trimestre se fija en 200.000 u.m.
- La imputación de la estadística de costes:

Conceptos	Aprov.	Planta I	Planta II	Admón.	Distr.
Personal	10.000	40.000	40.000	20.000	10.000
Suministros	55 %	20 %	15 %		10 %
Amortizaciones	10 %	25 %	30 %	20 %	15 %

- Los tributos se imputan en idéntica proporción a las amortizaciones.
- El combustible se consume íntegramente en la Planta I.
- El generador arrendado se utiliza en la Planta II.
- El centro de aprovisionamiento se imputa por partes iguales a los productos terminados.
- Los costes indirectos de las Planta I y II se distribuyen de la siguiente forma:
 - Planta I: Proporcionalmente a los pesos del producto P1 y P2 que se hayan obtenido.
 - Planta II: Al peso del producto P2 (terminado que se haya obtenido)
- Del producto semielaborado obtenido en la Planta I pasa a la Planta II 3.350 kg.

Los costes comerciales se asignan a los productos vendidos en función de los kilos vendidos de cada uno de ellos, y en relación con los costes de administración se sabe que el 90 % de los mismos son de tipo general, en tanto que el 10 % restante se subreparte entre las dos plantas de fabricación por partes iguales

Se pide:

Cálculo del valor de las existencias finales y presentación de la cuenta de resultados funcional de la sociedad El Corzo.

.../...

.../...

Solución

Consumo de materias primas

Materia prima 1. Precio medio ponderado			
	kg	Cu	Total
Existencias iniciales	2.000	20	40.000
Compras	11.000	21	231.000
Total	13.000	20,85	271.000
Consumo	10.000	20,85	208.462
Existencias finales	3.000	20,85	62.538
Total	13.000	20,85	271.000

En la contabilidad externa se hará:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas M1	40.000	
310	Materias primas M1		40.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas M1	62.538	
611	Variación de existencias de materias primas M1		62.538

Materia prima 2. Precio medio ponderado			
	Kg	Cu	Total
Existencias iniciales	3.000	9	27.000
Compras	4.000	6	24.000
Total	7.000	7,29	51.000

.../...

.../...

.../...

Materia prima 2. Precio medio ponderado			
	Kg	Cu	Total
.../...			
Consumo	5.000	7,29	36.429
Existencias finales	2.000	7,29	14.571
Total	7.000	7,29	51.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas M2	27.000	
310	Materias primas M2		27.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas M2	14.571	
611	Variación de existencias de materias primas M2		14.571

Reparto de los costes indirectos a los centros de coste

Utilizando los criterios que se han establecido en el enunciado, los importes que se obtienen son los siguientes:

Reparto de los costes indirectos a los centros de costes						
Costes/Centros	Total	Aprovis.	Planta I	Planta II	Admón.	Comercial
Personal	120.000	10.000	40.000	40.000	20.000	10.000
Tributos	20.000	2.000	5.000	6.000	4.000	3.000
Suministros	20.000	11.000	4.000	3.000		2.000
Combustibles	8.000		8.000			
Arrendamientos	9.000			9.000		
Amortizaciones	200.000	20.000	50.000	60.000	40.000	30.000
Total	377.000	43.000	107.000	118.000	64.000	45.000

.../...

.../...

El enunciado indica en relación con los costes de administración que el 90 % de los mismos son de tipo general, en tanto que el 10 % restante se subreparte entre las dos plantas de fabricación por partes iguales. Por lo tanto, el cuadro final con el subreparto indicado de los costes indirectos sería:

Reparto de los costes indirectos a los centros de costes						
Costes/Centros	Total	Aprovis.	Planta I	Planta II	Admón.	Comercial
Personal	120.000	10.000	40.000	40.000	20.000	10.000
Tributos	20.000	2.000	5.000	6.000	4.000	3.000
Suministros	20.000	11.000	4.000	3.000		2.000
Combustibles	8.000		8.000			
Arrendamientos	9.000			9.000		
Amortizaciones	200.000	20.000	50.000	60.000	40.000	30.000
Total	377.000	43.000	107.000	118.000	64.000	45.000
SUBREPARTO						
Administración			3.200	3.200	57.600	
Subreparto	377.000	43.000	110.200	121.200	57.600	45.000

Coste del producto terminado P1 y del producto semielaborado de la Planta I

Coste del producto P1 y del semielaborado P2			
Coste	Total	PT P1	STDO P2
Consumo materia prima M1 (1)	208.461,54	208.461,54	
Consumo materia prima M2 (2)	36.428,57		36.428,57
Planta I (3)	110.200,00	73.466,67	36.733,33
Aprovisionamiento	43.000,00	21.500,00	21.500,00
Total	398.090,11	303.428,21	94.661,90

.../...

.../...

.../...

Coste del producto P1 y del semielaborado P2			
Coste	Total	PT P1	STDO P2
.../...			
Kilos producidos		10.000,00	5.000,00
Coste unitario		30,34	18,93
(1) Los consumos de materia prima M1 se imputan al producto 1. (2) Los consumos de materia prima M2 se imputan al producto semielaborado. (3) Los costes de la Planta I se imputan proporcionalmente a los pesos del producto P1 y P2 que se hayan obtenido: • Producto terminado P1: $110.200 \times 10.000/15.000$ • Producto semielaborado: $110.200 \times 5.000/15.000$			

El enunciado del supuesto indica que del producto semielaborado obtenido en la Planta I pasan a la Planta II 3.350 kg, por lo que la ficha de inventario del mismo es la siguiente:

Movimiento del producto semielaborado 2			
	Kg	Coste	Importe
Existencias iniciales	0,00	0,00	0,00
Producción periodo	5.000,00	18,93	94.661,90
Total	5.000,00	18,93	94.661,90
Paso a Planta II	3.350,00	18,93	63.423,48
Existencia finales	1.650,00	18,93	31.238,43
Total	5.000,00	18,93	94.661,90

El reflejo de las existencias finales dará lugar al siguiente registro en la contabilidad externa:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
340	Producto semiterminado	31.238,43	
711	Variación de existencias de productos semiterminados		31.238,43

.../...

.../...

Coste del producto terminado P2

Coste del producto terminado 2	
Consumo producto semielaborado	63.423,48
Coste Planta II	121.200,00
Total	184.623,48
Kg producidos	3.350,00
Coste unitario	55,11

Una vez realizados los cálculos de los costes de los productos P1 y P2, se realizan las fichas de inventario de los mismos.

Movimiento de los productos terminados P1 y P2

Movimiento de los productos terminados 1 y 2						
	P1			P2		
	Kg	Coste	Total	Kg	Coste	Total
Existencias iniciales ...	5.320,00	30,00	159.600,00	520,00	33,50	17.420,00
Producción acabado ..	10.000,00	30,34	303.428,21	3.350,00	18,93	63.423,48
Total	15.320,00	30,22	463.028,21	3.870,00	20,89	80.843,48
Coste venta	10.500,00	30,22	317.349,62	3.500,00	20,89	73.114,25
Existencias finales	4.820,00	30,22	145.678,59	370,00	20,89	7.729,22
Total	15.320,00	30,22	463.028,21	3.870,00	20,89	80.843,48

Cuenta de resultados funcional desglosada por productos

Márgenes y resultados			
Conceptos	P1	P2	Total
Ventas	525.000,00	210.000,00	735.000,00

.../...

.../...

.../...

Márgenes y resultados			
Conceptos	P1	P2	Total
.../...			
Menos coste de ventas	-317.349,62	-73.114,25	-390.463,87
Margen industrial	207.650,38	136.885,75	344.536,13
Menos coste comerciales	-33.750,00	-11.250,00	-45.000,00
Margen comercial	173.900,38	125.635,75	299.536,13
Menos costes administración			-121.600,00
Resultado			177.936,13

NIA-ES 706. PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

El «párrafo de énfasis» y el «párrafo sobre otras cuestiones» son dos elementos del informe de auditoría que, en función de las circunstancias o el criterio del auditor, pueden aparecer en dicho informe. El párrafo de énfasis puede aparecer con la finalidad de enfatizar cierta información relevante que figura en los estados financieros auditados y el párrafo sobre otras cuestiones para transmitir información que, no figurando en los estados financieros auditados, o bien algunas NIA-ES obligan a incluirla en el informe, o bien el auditor lo considera necesario por la relevancia de la información.

Palabras claves: párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones.

ISA 706. EMPHASIS OF MATTER PARAGRAPHS AND OTHER MATTER PARAGRAPHS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

ABSTRACT

«Emphasis of matter paragraph» and «Other matter paragraphs» are the two elements of audit, depending on the circumstances or the discretion of the auditor, can appear in the report. Emphasis of paragraph in order to emphasize certain relevant information contained in the audited financial statements. The other matter paragraphs to convey information not appearing in the audited financial statements, well some ISA obligated to include it in the report, or the auditor considered necessary by the relevance of the information.

Keywords: emphasis of matter paragraph and other matter paragraph.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 706
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivo
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 706, que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, empezará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA-ES se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La ya mencionada NTA por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) recoge sustancialmente el espíritu y el contenido de la NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros»; la NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente», y la NIA-ES 706, «Párrafos de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente».

Por ese motivo, el tratamiento de la problemática es básicamente el mismo, si bien cabe destacar la diferente ubicación que puede tener el párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor, con respecto a la norma técnica actual.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 706

La NIA-ES 706, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la información (comunicación) adicional que el auditor considera necesaria o está obligado a incluir en su informe de auditoría, que no afecta a la opinión y que es utilizada para llamar la atención del usuario del informe sobre:

- Información fundamental que contienen los estados financieros auditados (párrafo de énfasis).
- Información no contenida en los estados financieros auditados que sea relevante para comprender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría (párrafo sobre otras cuestiones).

3.2. OBJETIVO

La norma busca como objetivo que el auditor ponga de manifiesto en su informe de auditoría información muy relevante, bien contenida en los estados financieros auditados y que ayudan a comprenderlos, o bien no contenida en dichos estados pero que sirve para comprender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Párrafo de énfasis:** un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros

y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

- **Párrafo sobre otras cuestiones:** un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

3.4. REQUERIMIENTOS

En este epígrafe, la norma establece las razones o situaciones en las que el auditor puede incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, así como la obligatoriedad de comunicar su contenido a los responsables del gobierno de la entidad auditada. En el caso de un párrafo sobre otras cuestiones, no es necesaria dicha comunicación cuando se trate de una cuestión puesta de manifiesto de manera reiterada y sucesiva en informes anteriores.

Por otra parte, a pesar de que la norma se expresa en términos opcionales a la hora de que el auditor considere o no la inclusión de un párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones, la propia norma en sus anexos 1 y 2 realiza una enumeración de las NIA-ES que regulan casos en los que la inclusión de dichos párrafos es obligatoria (principio de empresa en funcionamiento, información comparativa...).

a) Párrafo de énfasis

El auditor va a utilizar el párrafo de énfasis para enfatizar en su informe determinada información que ya figura en la memoria de la entidad auditada y que por su relevancia para el buen entendimiento de los estados financieros auditados considera que debe hacer referencia a la misma en el informe de auditoría.

No obstante, no puede emplearse este tipo de párrafos para completar información que está en la memoria o para informar de aspectos que debieran figurar en la memoria. En estas situaciones, el auditor se encontraría con una salvedad por incumplimiento de principios y normas contables por omisión de información y como tal debería reflejarse en el informe. Por lo tanto, un párrafo de énfasis no puede ser utilizado para evitar poner de manifiesto cualquier salvedad que debiera figurar como tal en el informe del auditor y que daría lugar a una opinión modificada.

Desde el punto de vista formal y de contenido, el párrafo de énfasis se ajusta a los siguientes parámetros:

- Se sitúa inmediatamente después del párrafo de opinión, dentro de un apartado titulado «Párrafo de énfasis» u otro título similar.

- Debe hacer referencia a la información contenida en la nota de memoria correspondiente que quiere enfatizar.
- Debe indicar que no afecta a la opinión emitida por el auditor, lo que implica que su contenido no es una salvedad.

b) Párrafo sobre otras cuestiones

A diferencia del párrafo de énfasis que se utiliza para enfatizar información relevante que ya figura en los estados financieros auditados, el párrafo sobre otras cuestiones tiene por objeto, siempre que disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíban, informar al destinatario del informe de auditoría de información que no figura en dichos estados auditados, pero que por su importancia se considera relevante para comprender:

- La auditoría realizada.
- Las responsabilidades del auditor.
- El informe de auditoría.

En todo caso, el párrafo sobre otras cuestiones no se refiere a:

- Las responsabilidades de información adicionales que tiene el auditor por imposiciones de las NIA-ES (ejemplo: párrafo informe de gestión –apartado «Otras responsabilidades de información» regulado en la NIA-ES 700).
- La solicitud al auditor para que aplique procedimientos adicionales específicos e informe de ellos.
- La solicitud al auditor para que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.
- La información que debiera figurar obligatoriamente en los estados financieros auditados y que, en su caso, supondría una salvedad por falta de información.

Desde el punto de vista formal y de contenido, el párrafo sobre otras cuestiones se ubica en el informe de auditoría en función de la naturaleza de la información a comunicar:

- a) Generalmente, inmediatamente después del párrafo de opinión y de cualquier párrafo de énfasis cuando la información es necesaria para la comprensión de la auditoría realizada.
- b) Puede incluirse en el apartado «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» cuando la información se refiera a cuestiones relacionadas con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría.

- c) Puede incluirse en un apartado diferente después de los apartados «Informe sobre los estados financieros» e «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» cuando la información afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión del informe de auditoría.

Finalmente, en el anexo 3, la norma incorpora el modelo de informe de auditoría con párrafo de énfasis de la norma internacional adaptado a la normativa española.

NIA-ES 710. INFORMACIÓN COMPARATIVA: CIFRAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

La norma regula las responsabilidades del auditor en relación con la información comparativa que figura en los estados financieros que está auditando y establece diferentes reglas de actuación en función de la casuística con la que se puede encontrar y que posibilitan la emisión del informe de auditoría adecuado a las circunstancias.

Palabras claves: cifras comparativas, cifras del periodo anterior, estados financieros comparativos e información comparativa.

ISA 710. COMPARATIVE INFORMATION: CORRESPONDING FIGURES AND COMPARATIVE FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

The standard regulates the responsibilities of the auditor with regard to the comparative information contained in the financial statements being audited and establishes different rules of action according to the casuistry that can be found and which allow for the issuance of the audit report that is appropriate to the circumstances.

Keywords: comparative figures, previous period's figures, comparative financial statements and comparative information.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 710
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivo
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre Información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 710, que, al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La lectura conjunta de la NIA-ES 710 y de la NTA sobre Información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) pone de manifiesto hasta qué punto en su momento la elaboración de la norma técnica fue reflejo de la norma internacional, no solo en el contenido sino en la propia redacción, pudiéndose observar que múltiples apartados son coincidentes. No obstante, existen algunas diferencias, entre las que cabe destacar las siguientes:

- La norma técnica impone la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en las cuentas anuales se presenta, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera aplicable y los principios y criterios contables contenidos en el mismo y emitir un informe de auditoría acorde con la responsabilidad del auditor, mientras que la NIA-ES 710 indica que se solicitará manifestación escrita específica en relación con cualquier adaptación que se haya efectuado para corregir un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior que afecte a la información comparativa y para todos los periodos a los que se refiera su opinión, en el caso de cuentas anuales comparativas.
- En cifras comparativas desaparece la posibilidad de requerir a la sociedad auditada que identifique las cifras comparativas como no auditadas (en cuentas anuales comparativas no lo recoge la actual norma técnica).

- En el caso de estados financieros comparativos, desaparece la regulación que realiza la actual norma técnica en el apartado 23, sobre los criterios de actuación cuando el auditor detecta en el ejercicio presente errores e irregularidades significativas en los estados financieros del ejercicio anterior, que no tuvieron reflejo en el informe de auditoría, sin que se hayan reformulado los estados financieros ni el auditor predecesor haya emitido un nuevo informe de auditoría.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 710

La NIA-ES 710, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y los tipos de información comparativa.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la regulación de la responsabilidad del auditor en relación con la información comparativa que contienen los estados financieros auditados, con independencia de que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por el mismo auditor, por otro diferente o no estén auditados. Se diferencian dos tipos de información comparativa:

- Cifras de periodos anteriores (denominadas actualmente «cifras comparativas»).
- Estados financieros comparativos (denominados actualmente «cuentas anuales comparativas»).

El tipo de información comparativa que se incluya en los estados financieros estará en función del cumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias o, en su caso, de los términos del contrato, si esta circunstancia es posible legalmente.

Cuando la información comparativa sean cifras de periodos anteriores, el auditor opina sobre el ejercicio actual. Cuando la información comparativa sea de estados financieros comparativos, el auditor opina sobre todos los ejercicios. Es preciso señalar que cuando la norma se refiere a cifras de periodos anteriores o a estados financieros comparativos, abarca la posibilidad de que dicha información comparativa contenga uno o varios ejercicios o periodos anteriores.

3.2. OBJETIVO

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma le fija dos objetivos:

1. Debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la información comparativa se presenta, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
2. Debe emitir su informe de auditoría de acuerdo con las responsabilidades establecidas en la norma.

3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Información comparativa:** importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- **Cifras correspondientes a periodos anteriores:** información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados «cifras del periodo actual»). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.
- **Estados financieros comparativos:** información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

3.4. REQUERIMIENTOS

Al igual que la actual norma técnica, la NIA-ES 710 diferencia entre un tratamiento global para la información comparativa, ya sean cifras de periodos anteriores o estados financieros comparativos, y unos tratamientos específicos para cifras de periodos anteriores y para estados financieros comparativos.

a) Tratamiento global

En este apartado, la norma establece tres obligaciones para el auditor:

1. *Comprobar la información comparativa.* El auditor debe comprobar que los estados financieros auditados incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera que le es aplicable y que además está bien clasificada. Asimismo, tiene que comprobar que:
 - Coincide con la del ejercicio anterior o, en su caso, con la adaptada a efectos comparativos.
 - Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual y, en el caso de haberse producido cambios, estos han sido tenidos en cuenta e informados en los estados financieros auditados.
2. *Detección de incorrección material.* Si el auditor detecta una incorrección material en la información comparativa y auditó el ejercicio anterior, tiene que aplicar la NIA-ES 560 sobre hechos posteriores. Asimismo, si los estados financieros del ejercicio anterior se han modificado como consecuencia del error detectado, debe comprobar que la información comparativa coincide con la modificada.
3. *Manifestaciones de la entidad auditada.* El auditor debe solicitar manifestaciones escritas de la entidad auditada en los siguientes casos:
 - Incorrección material detectada: solicitará manifestaciones escritas específicas sobre cualquier adaptación de los estados financieros del ejercicio anterior, motivada por la corrección de una incorrección material detectada, a los solos efectos de la información comparativa.
 - Estados financieros comparativos: solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera su opinión.
 - Cifras de periodos anteriores: solicitará manifestaciones escritas únicamente sobre los estados financieros del periodo actual, puesto que la opinión se refiere a dichos estados financieros en conjunto de los que forman parte las cifras del ejercicio o periodo anterior.

b) Cifras comparativas

Como se ha indicado, cuando la información comparativa sean cifras comparativas, la opinión del auditor no va a hacer referencia a las mismas, dado que la opinión es sobre el conjunto de los estados financieros del periodo actual que incluyen las indicadas cifras comparativas. No obstante, este criterio general se excepciona para los siguientes casos:

- Salvedad proveniente del ejercicio anterior y que no está resuelta.
- Salvedad imputable al ejercicio anterior detectada en el ejercicio actual.
- Ejercicio anterior no auditado.

Cuando el informe de auditoría del ejercicio anterior contiene una opinión modificada (con salvedades, denegada o desfavorable) y la salvedad o salvedades que la soportan no han sido resueltas en el ejercicio presente, de nuevo el auditor debe emitir una opinión modificada sobre el ejercicio presente y la salvedad o salvedades que la soportan deben tener el siguiente contenido en función de si afectan o pueden afectar significativamente a los saldos del ejercicio actual o solo afectan a la comparabilidad:

- *Cuando los efectos, o los posibles efectos, de la salvedad afectan significativamente a las cifras del periodo actual:* la salvedad debe referirse a las cifras del periodo actual y a las cifras comparativas del periodo anterior.
- *Cuando los efectos, o los posibles efectos, de la salvedad no afectan significativamente a las cifras del periodo actual, pero sí a la comparabilidad:* la salvedad debe referirse a los efectos, o los posibles efectos, sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras del periodo anterior.

En el caso de que el auditor detecte en el ejercicio actual una salvedad imputable al ejercicio anterior en el que se emitió una opinión no modificada (favorable o limpia), el auditor tiene dos alternativas:

- *Emitir una opinión con salvedades o desfavorable en el ejercicio actual en relación con las cifras comparativas del ejercicio anterior:* cuando las cifras comparativas no se han adaptado o no se ha informado adecuadamente en los estados financieros actuales.
- *Puede incluir un párrafo de énfasis:* cuando los estados financieros del ejercicio anterior no se hayan modificado (reformulado) y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras comparativas se hayan adaptado o se haya informado adecuadamente en los estados financieros del periodo actual.

Finalmente, cuando el ejercicio anterior no está auditado, el auditor debe incluir en su informe un párrafo sobre otras cuestiones informando de que las cifras del ejercicio anterior no están

auditadas, con independencia de que cumpla la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la ausencia de incorrecciones materiales en los saldos de apertura que afecten al ejercicio actual.

Asimismo, en este apartado la norma trata la casuística referida a:

- Salvedad proveniente del ejercicio anterior y que ha sido resuelta.
- Información sobre el auditor anterior.

Si el informe de auditoría del periodo anterior contenía una opinión modificada (con salvedades, denegada o desfavorable) y en el ejercicio actual la salvedad (o salvedades) que la soportaba se ha resuelto de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no quedará afectada la opinión del auditor sobre el periodo actual.

Respecto a la información a facilitar sobre el auditor del ejercicio anterior, la norma, siempre que disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíban, mantiene la voluntariedad del auditor para hacerlo. En el caso de que decida informar, lo debe hacer en un párrafo sobre otras cuestiones que debe contener la siguiente información:

- Debe indicar que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
- Debe indicar el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron.
- Debe indicar la fecha del informe del auditor predecesor.

c) Estados financieros comparativos

Cuando la información comparativa se corresponda con estados financieros comparativos, la opinión del auditor hace referencia tanto al estado financiero actual como al del periodo o periodos anteriores incluidos como información comparativa. No obstante, este criterio general se excepciona en las siguientes situaciones:

- Salvedad detectada en el ejercicio actual, imputable al ejercicio anterior que fue auditado por otro auditor emitiendo opinión no modificada (favorable), y que motiva la reformulación de los estados financieros del ejercicio anterior y el auditor anterior emite un nuevo informe de auditoría.
- Ejercicio anterior no auditado.

Cuando se opina sobre los estados financieros actuales y sobre los del ejercicio o ejercicios anteriores, puede ocurrir que la opinión para cada uno de los periodos pueda ser diferente, así el

auditor puede expresar una opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos, a la vez que expresa una opinión diferente sobre los estados financieros de otro u otros periodos.

No obstante, en el caso de que la opinión del auditor sobre los estados financieros del periodo (o periodos) anterior difiera de la que previamente se expresó, como consecuencia de que descubra en el periodo actual salvedad (salvedades) que afecte significativamente al periodo anterior, informará de las razones fundamentales del cambio de opinión en un párrafo sobre otras cuestiones. Además, dependiendo de la legislación, puede ocurrir que el auditor se vea obligado a efectuar informaciones adicionales con la finalidad de que no se confíe en el informe que emitió sobre el periodo anterior.

Respecto a la información a facilitar sobre el auditor del ejercicio anterior la norma, a diferencia del criterio de voluntariedad establecido en el caso de que la información comparativa sean cifras de periodos anteriores, y salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros, se establece la obligatoriedad de informar sobre el auditor anterior en un párrafo sobre otras cuestiones que debe contener la siguiente información:

- Debe indicar que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
- Debe indicar el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron.
- Debe indicar la fecha de dicho informe.

Cuando el auditor actual detecta una salvedad (incorrección material) que afecta al ejercicio anterior en el que el auditor predecesor emitió una opinión favorable (no modificada), debe comunicárselo a la entidad auditada y solicitará que esta informe al anterior auditor. Ante esta situación caben dos alternativas:

- a) *La entidad reformula los estados financieros del ejercicio anterior y el auditor predecesor emite un nuevo informe de auditoría.* En este caso, el actual auditor opina solo sobre el ejercicio actual.
- b) *La entidad reformula los estados financieros del ejercicio anterior pero el auditor predecesor no emite un nuevo informe de auditoría.* En este caso, el auditor puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones informando de que el anterior auditor emitió su informe de auditoría antes de que la entidad reformulara los estados financieros que fueron auditados.

Es preciso poner de manifiesto que la NIA-ES 710 no recoge la regulación que realiza la actual norma técnica en su apartado 23, sobre los criterios de actuación cuando el auditor detec-

ta en el ejercicio presente errores e irregularidades significativas en los estados financieros del ejercicio anterior, que no tuvieron reflejo en el informe de auditoría, sin que se hayan reformulado los estados financieros ni el auditor predecesor haya emitido un nuevo informe de auditoría.

Al igual que ocurre en cifras comparativas, cuando los estados financieros del ejercicio anterior no están auditados, el auditor debe incluir en su informe un párrafo sobre otras cuestiones informando de esta circunstancia, con independencia de que cumpla la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la ausencia de incorrecciones materiales en los saldos de apertura que afecten al ejercicio actual.

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora cuatro modelos de informe de auditoría adaptados a la normativa española, en los que se tratan diversas problemáticas reguladas en la propia norma.