

- Régimen de neutralidad y cláusula antiabuso. Doctrina del TS. *Florián García Berro*
- Fiscalidad autonómica de la energía y ayudas de Estado. *Marta Villar Ezcurra*
- El nuevo régimen de tributación de las sociedades civiles. *Sergio Ruiz Garros y Joaquín Blasco Merino*
- Los bienes integrantes de la empresa familiar en sucesiones. *José Pedreira Menéndez*
- Fundaciones e interpretación restrictiva de sus exenciones. *Isidoro Martín Dégano*
- Supuesto práctico profesional. *Rafael Enric Herrando Tejero*
- ICAC: La determinación del coste de producción (III). *Javier Romano Aparicio*
- NIA-ES 720. Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados. *Jesús García Álvaro*
- NIA-ES 805. Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. *Alejandro Larriba Díaz-Zorita*

# REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

**Diciembre 2015 – Número 393**

## **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.<sup>a</sup> 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](http://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](mailto: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](mailto: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) | <ul style="list-style-type: none"> <li>Suscriptores: 16,35 € (IVA no incluido)</li> <li>No suscriptores: 19,23 € (IVA no incluido)</li> </ul> |

En la página [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://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](mailto:revistacef@cef.es)

**Edición electrónica:** [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://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](http://www.conflicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).*

## SUMARIO

### REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos practicos)

#### Página

#### TRIBUTACIÓN

##### ESTUDIOS

- 118/2015** La cláusula antiabuso en el régimen de neutralidad y pautas para su aplicación tras la intervención del Tribunal Supremo  
*The anti-abuse clause in the neutrality regime and guidelines for its application after the intervention of the Supreme Court* ..... 5  
(Florián García Berro)
- 119/2015** Fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico y ayudas de Estado  
*Energy taxation in the Spanish regional level and State aids* ..... 29  
(Marta Villar Ezcurra)
- 120/2015** Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016  
*Tax regime applicable to civil societies with legal personality and commercial form since January 1, 2016* ..... 61  
(Sergio Ruiz Garros y Joaquín Blasco Merino)

##### ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 121/2015** Los bienes integrantes de la empresa familiar y su afección a la actividad empresarial a efectos de la aplicación de la bonificación por transmisión sucesoria. (Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, rec. núm. 171/2014) ..... 133  
(José Pedreira Menéndez)
- 122/2015** Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones. (Análisis de la SAN de 1 de octubre de 2015, rec. núm. 487/2012) ... 139  
(Isidoro Martín Dégano)

## CASO PRÁCTICO

- 123/2015**  Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado) ..... 145  
(Rafael Enric Herrando Tejero)

## CONTABILIDAD

### ESTUDIOS

- 124/2015**  Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (III)  
*Resolution of Institute of Accounting and Audit by establishing criteria for determining the cost of production (III)* ..... 147  
(Javier Romano Aparicio)

### COMENTARIOS NIA

- 125/2015**  NIA-ES 720. Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados  
*ISA 720. The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing audited financial statements* ..... 149  
(Jesús García Álvaro)
- 126/2015**  NIA-ES 805. Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero  
*ISA 805. Special considerations-Audits of single statement or an element account or specific item of a financial statement* ..... 151  
(Alejandro Larriba Díaz-Zorita)

**Fe de erratas:** En la Revista núm. 392 de noviembre de 2015, el estudio de doña María del Pilar OTERO SANDÍN, titulado «*Lean Management* en la Administración pública española», figuró como galardonado con el Accésit Premio Estudios Financieros 2015, sin que le correspondiera tal reconocimiento.

 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 CLÁUSULA ANTIABUSO EN EL RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD Y PAUTAS PARA SU APLICACIÓN TRAS LA INTERVENCIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO

**Florián García Berro**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Sevilla*

---

### EXTRACTO

La interpretación de la cláusula antiabuso integrante del régimen de neutralidad ha sido motivo de viva controversia en el pasado, impulsada por la evolución de los criterios administrativos sobre su aplicación y por las respuestas que más tarde ha ido dando la jurisprudencia en relación con sus aspectos más conflictivos. Un esfuerzo interpretativo especial ha merecido de todas las partes la delimitación del concepto de «fraude o evasión», así como la fijación del papel que juega la «ausencia de motivos económicos válidos» al apreciar su existencia como causa de exclusión del régimen. Es relativamente reciente sin embargo la intervención del Tribunal Supremo pronunciándose sobre los aspectos clave del problema. El presente estudio pretende poner de manifiesto cuáles son y cómo se han visto matizadas, en su caso, las pautas para la aplicación de la norma, a la vista de esta nueva jurisprudencia.

**Palabras claves:** Impuesto sobre Sociedades, régimen de neutralidad, cláusula antiabuso, fraude o evasión y motivos económicos válidos.

---

*Fecha de entrada: 14-07-2015 / Fecha de aceptación: 04-08-2015 / Fecha de revisión: 15-10-2015*

## THE ANTI-ABUSE CLAUSE IN THE NEUTRALITY REGIME AND GUIDELINES FOR ITS APPLICATION AFTER THE INTERVENTION OF THE SUPREME COURT

Florián García Berro

---

### ABSTRACT

The interpretation of the anti-abuse clause in the neutrality regime has been a source of great controversy in the past, at the same time that the administrative criteria for their application were developing and the jurisprudence gave answers about its most controversial aspects. It has required a special effort from everyone the interpretation of the expression «tax evasion or tax avoidance». Also the fixation of the role of «absence of valid economic reasons» to appreciate its existence as a cause of exclusion of the regime. However, it is relatively recent the intervention of the Supreme Court answer to the key aspects of the issue. This study aims to show what they are and how they have been tempered the guidelines for the application of the rule, in view of this new jurisprudence.

**Keywords:** Corporation Tax, tax neutrality regime, anti-abuse clause, tax evasion or tax avoidance and valid commercial reasons.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Precisiones previas sobre normas aplicables y operaciones incluidas en el régimen especial
3. La cláusula antiabuso. Consideraciones a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo
  - 3.1. La conciliación de las diferencias de redacción entre la LIS y la directiva UE
  - 3.2. El significado de la expresión *fraude* o *evasión*: doctrina del Tribunal Supremo
  - 3.3. El concepto de *ventaja fiscal* a los efectos de aplicar la cláusula antiabuso
  - 3.4. La obtención de ventajas fiscales como premisa para elevar las exigencias probatorias del motivo válido: doctrina del Tribunal Supremo
4. Conclusión: la carga de la prueba sobre los presupuestos del régimen y de su exclusión

## Bibliografía

**NOTA:** Este estudio se ha efectuado en el marco del proyecto titulado *Redefinición de los conceptos y categorías básicos del Derecho Tributario ante los cambios normativos* (Ref. DER2014-57401-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

## 1. INTRODUCCIÓN

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante), regula como es sabido un régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración societaria. Dicho régimen implica la neutralidad fiscal de tales operaciones mediante el diferimiento del gravamen correspondiente a las plusvalías acumuladas, tanto en los bienes transmitidos por las entidades implicadas en la reestructuración como en las participaciones de tales entidades que, de resultados del proceso, sean entregadas por sus socios a cambio de valores representativos del capital de otras sociedades (o de compensaciones en metálico, en su caso, dentro de los límites previstos). La tributación de las citadas plusvalías solo tendría lugar al efectuarse la ulterior enajenación de los bienes o valores recibidos a cambio por parte de sus titulares. A tal efecto, los bienes recibidos por las sociedades adquirentes mantendrían en estas el mismo valor fiscal que poseían en la transmitente, y las nuevas participaciones de los socios se valorarían igualmente por el mismo valor de adquisición que tuvieran a efectos fiscales para estos los títulos entregados. La aplicación de este régimen especial, usualmente denominado régimen de neutralidad o de diferimiento, implicaría asimismo que no se devengase el Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a las transmisiones de terrenos urbanos resultantes de la operación (disp. adic. segunda LIS, con las salvedades que en ella se disponen), así como la no sujeción de cualquier otra transmisión derivada del proceso al concepto Operaciones Societarias y su exención de las modalidades Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [arts. 19.2.1.º, 21 y 45.1 B).10.º del texto refundido de la Ley reguladora del citado impuesto, aprobado por RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre].

El régimen que se acaba de esbozar, sin embargo, no siempre resulta aplicable a las operaciones de reestructuración que en él se contemplan. Por una parte, porque tiene carácter opcional, pudiendo las entidades afectadas renunciar a él<sup>1</sup>. Por otra parte, además, porque los preceptos que lo regulan fijan condiciones a tal efecto en función del tipo y de las características de las operaciones societarias y, sobre todo, incorporan una cláusula antiabuso o antifraude que, de resultar aplicable, supone la exclusión del régimen para las operaciones realizadas. Cuando proceda la exclusión, el tratamiento aplicable a las plusvalías latentes será el previsto con carácter general en el artículo 17 de la LIS. Ello determinará el gravamen por el citado impuesto de las plusvalías acumuladas correspondientes a los elementos que sean transferidos a otras entidades, considerándose renta de la sociedad transmitente la diferencia entre el valor de mercado de los respectivos bienes o derechos y su valor neto contable, e imputándose al periodo impositivo de la operación.

<sup>1</sup> Como más adelante se indica, la LIS vigente ha modificado la forma de hacerse efectiva la voluntariedad del régimen, invirtiendo el sentido de la opción, de modo que, actualmente, el régimen especial de diferimiento se aplica a todas las operaciones de reestructuración previstas en la norma, salvo renuncia expresa de los interesados.

Asimismo, los socios personas físicas experimentarán una ganancia patrimonial gravada (como renta del ahorro) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al año de la reestructuración, consistente en la diferencia entre el valor de mercado de los nuevos valores recibidos (o de los entregados) y el valor de adquisición de las participaciones entregadas [art. 37.1 e), segundo párrafo, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF]. A estas consecuencias fiscales habría que añadir las propias de la tributación en el Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y, en su caso, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En resumidas cuentas, el cumplimiento de las condiciones previstas para la aplicación del régimen de neutralidad y, sobre todo, la posible concurrencia del presupuesto de la cláusula anti-fraude constituyen aspectos de capital importancia para determinar la tributación correspondiente cuando se aborda una operación de reestructuración. Sin embargo, la aplicación de estos extremos de la regulación viene planteando múltiples conflictos y dudas interpretativas, que la doctrina y la jurisprudencia tratan de resolver, sin que existan siempre criterios homogéneos que permitan a los interesados prever los resultados del proceso y obtener un mínimo de certeza sobre las consecuencias últimas de las actuaciones que acometen. El propósito de este trabajo es aportar algunas ideas sobre el modo de aplicación de la cláusula antiabuso, a la luz de los planteamientos fundamentales que se desprenden de los principales pronunciamientos de la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

## 2. PRECISIONES PREVIAS SOBRE NORMAS APLICABLES Y OPERACIONES INCLUIDAS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL

Lo primero que debe tenerse presente a los fines que aquí interesan es que el régimen de neutralidad fiscal tiene su referente inmediato en la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre (DOUE de 25 de noviembre), dato este de gran relevancia para la interpretación de las condiciones que determinan su aplicación. Como con frecuencia señalan la jurisprudencia y la doctrina administrativa, la finalidad de la directiva es que la fiscalidad no constituya un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos<sup>2</sup>. El régimen de neutralidad, que se reguló por primera vez en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio (DOCE de 20 de agosto), se incorporó inicialmente a nuestro ordenamiento estatal mediante la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (BOE de 17 de diciembre). Dicha normativa interna fue sucesivamente sustituida por las distintas redacciones de los textos legales reguladores del Impuesto sobre Sociedades, hasta desembocar en las disposiciones actualmente en vigor de la LIS (capítulo VII del título VII, arts. 76 al 89). Entretanto, la Directiva 90/434, introductora

<sup>2</sup> Véase por todas, en este sentido, la STS de 8 de marzo de 2012 [recurso de casación 3777/2008, FJ 4.º 4 (NFJ060256)]. Así también lo resaltan en el ámbito administrativo, como cláusula de estilo, la totalidad de las resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT) existentes sobre la materia (de las que se citarán más adelante algunas de las más significativas).

de esta regulación en el ordenamiento de la UE, tras una modificación de cierto calado en 2005, fue sustituida en 2009 por la vigente Directiva 2009/133 a que se ha hecho referencia al principio de este epígrafe. Las condiciones de aplicación del régimen, y en particular la cláusula antielusiva que puede determinar la exclusión del mismo para ciertas operaciones, se han mantenido no obstante sin variaciones sustanciales, al menos si nos atenemos al criterio que sobre el particular viene expresando el Tribunal Supremo en estos últimos años<sup>3</sup>.

Debe hacerse constar que el régimen previsto en la Directiva 2009/133 tiene por objeto inicialmente solo las operaciones de reestructuración social que afecten a entidades establecidas en distintos Estados miembros. Sin embargo, al incorporar a nuestro ordenamiento estatal lo previsto en esta materia por la norma de la UE, el legislador español hizo extensiva desde un principio su aplicación en idénticas condiciones a las operaciones de reestructuración de carácter interno. Esto supone que las condiciones y los requisitos de aplicación, así como los supuestos de exclusión de este régimen especial, regulados en la LIS, deban interpretarse siempre conforme a lo previsto en la directiva de la UE<sup>4</sup>, tanto en los casos de reestructuraciones transnacionales como en aquellos otros en que todos los sujetos afectados sean residentes en territorio español<sup>5</sup>.

La necesidad de interpretar los preceptos de la LIS en este punto de acuerdo con el contenido de la directiva reguladora de la materia se ha subrayado con fuerza por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo<sup>6</sup>. De conformidad con su doctrina, para determinar si una operación

<sup>3</sup> Bien conocido es el cambio de redacción operado en la norma interna mediante la Ley 14/2000, que modificó la cláusula antiabuso del texto legal que por entonces regulaba el impuesto (art. 110.2 Ley 43/1995). En su virtud, el precepto incluyó una mención (hasta ese momento inexistente) a la falta de motivo económico válido como determinante de la no aplicación del régimen de neutralidad. No obstante, si nos atenemos a la doctrina reiterada del Tribunal Supremo [vid. por todas la STS de 21 de julio de 2014, recurso de casación 1871/2013 (NFJ056976) FJ 3.º], dicho cambio no supuso ninguna variación en el presupuesto material de la cláusula interna antiabuso, cuya eficacia dependía, ya desde antes, de la posible ausencia de motivo económico válido, dado que su texto debía interpretarse de conformidad con lo dispuesto en la directiva de la UE, donde la mención a dicha circunstancia había existido desde el origen de la norma.

<sup>4</sup> Véase la completa exposición de SANZ GÓMEZ, R. J.: *La lucha de los Estados contra la elusión fiscal en el contexto de la Unión Europea*, Civitas Thomson-Reuters (2012), págs. 126-144, acerca del significado de esta cláusula en la Directiva 2009/133, a la luz de la jurisprudencia del TJUE.

<sup>5</sup> En el sentido indicado, la STJUE de 17 de julio de 1997 [asunto *Leur-Bloem*, C-28/95 (NFJ005725)] afirmó que, «[...] cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones de nacionales propios o, como sucede en el procedimiento principal, de eventuales distorsiones de la competencia, existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse. [...] el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho comunitario cuando este no regula directamente la situación controvertida y, sin embargo, el legislador nacional ha decidido, al adaptar el Derecho nacional a las disposiciones de una directiva, dispensar el mismo trato a situaciones puramente internas y a las que regula la directiva, de forma que ha ajustado su legislación interna al Derecho comunitario» (apdos. 32 y 34).

<sup>6</sup> Puede comprobarse en las ya citadas SSTs de 8 de marzo de 2012 [FJ 4.º 4 (NFJ060256)] y de 21 de julio de 2014 [FJ 3.º (NFJ056976)], así como en la de 24 de enero de 2013 [recurso de casación 1847/2010, FJ 4.º 4 (NFJ060259)], entre otras muchas.

de reestructuración social cualquiera puede acogerse al régimen especial de neutralidad, se habrá de estar a lo dispuesto en la norma interna (el capítulo VII del título VII de la LIS) según la interpretación que de ella resulte a tenor de lo previsto en la directiva, la cual se erige de esta forma un elemento interpretativo privilegiado a tal efecto.

Una vez hechas las anteriores precisiones en cuanto a las normas aplicables, conviene recordar por último que el régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS resulta aplicable a las operaciones de reestructuración que se describen en sus artículos 76 y 87, a saber: fusiones (art. 76.1), escisiones (art. 76.2), canjes de valores (art. 76.5), aportaciones de rama de actividad (art. 76.3), cambios de domicilio de sociedades europeas de un país miembro a otro de la UE respecto de los bienes situados en territorio español (art. 76.7) y aportaciones no dinerarias especiales (art. 87). Resulta del mayor interés destacar que la aplicación del régimen de neutralidad exige en ciertos casos que la parte del patrimonio transferida a las sociedades adquirentes constituya una rama de actividad. Este requisito debe cumplirse no solo en los casos de aportación no dineraria de rama de actividad (art. 76.3 LIS), sino también en los de escisión parcial [art. 76.2.1.º b) LIS], así como cuando se trate de una escisión total subjetiva (art. 76.2.2.º LIS), es decir, cuando aun respetándose en conjunto la proporcionalidad cuantitativa al atribuir a los socios de la escindida las nuevas participaciones en las entidades adquirentes, el porcentaje que estos reciben de cada una de ellas por separado difiere del que ostentaban en la que se escinde (los excesos de participación recibidos en alguna o algunas de las sociedades adquirentes compensarían los defectos de participación en otra u otras). El requisito de que los patrimonios aportados o escindidos constituyan rama de actividad representa uno de los principales focos de controversia, tanto por las discrepancias existentes en su interpretación<sup>7</sup>, como por el riesgo de elusión que puede apreciarse cuando las sociedades implicadas pretenden hacer pasar por escisión total proporcional (supuesto en el que no se precisa que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad) operaciones que en último término persiguen producir los efectos propios de una escisión parcial, o de una escisión subjetiva, evitando de esa forma tener que cumplir con el mencionado requisito.

Se debe señalar por último que, de acuerdo con la nueva LIS, en las actuaciones de reestructuración llevadas a cabo en los periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2015 no será necesario manifestar de manera expresa la opción por dicho régimen (opción que, sin embargo, era indispensable ejercer para su aplicación bajo la vigencia del texto legal precedente). A lo que sí quedan obligadas las sociedades adquirentes es a comunicar a la Administración, del modo pre-

<sup>7</sup> La interpretación estricta de la Administración en cuanto a los requisitos que permiten apreciar la transferencia de una rama de actividad (particularmente, la exigencia de que el patrimonio segregado constituyera una unidad independiente en la entidad transmitente, no bastando su aptitud para funcionar de manera autónoma en la entidad beneficiaria) ha provocado importantes controversias. Recientemente, dos SSTs de 20 de julio de 2014 [recursos de casación 5175/2011 (NFJ056238) y 3569/2011 (NFJ060263)] han respaldado el criterio administrativo. Y posteriormente también la STS de 23 de abril de 2015 [recurso de casación 3946/2012 (NFJ058339)]. De la vitalidad del conflicto da idea no obstante la formulación de dos votos particulares discrepantes con el fallo en relación con cada uno de los dos pronunciamientos citados. Un comentario de esta jurisprudencia puede consultarse en MAGRANER MORENO, F. J.: «La concurrencia del controvertido "motivo económico válido" en las operaciones de reestructuración empresarial (STS de 20 de julio de 2014)», *Tribuna Fiscal*, núm. 277 (2015).

visto en la norma reglamentaria, que han llevado a término la operación de reestructuración correspondiente. El régimen de neutralidad será aplicable salvo renuncia expresa de los interesados.

### 3. LA CLÁUSULA ANTIABUSO. CONSIDERACIONES A LA LUZ DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

#### 3.1. LA CONCILIACIÓN DE LAS DIFERENCIAS DE REDACCIÓN ENTRE LA LIS Y LA DIRECTIVA UE

Una vez aceptado como premisa que una determinada operación societaria responde a alguna de las modalidades de reestructuración a las que resulta aplicable el régimen especial de diferimiento, se debe valorar la posibilidad de que, en función de otras circunstancias concurrentes, pudiera resultar la exclusión de dicho régimen, como consecuencia de la aplicación de la denominada cláusula antiabuso o antifraude, contenida en el artículo 89.2 de la LIS. Con dicha cláusula se persigue evitar que la realización de operaciones de reestructuración se lleve a término con la única o primordial finalidad de eludir el pago de tributos aprovechando el régimen de neutralidad, por lo que este no surtirá efectos cuando así quede constatado. Su tenor actual es el siguiente:

«2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal».

La interpretación del significado de esta cláusula ha planteado desde su origen frecuentes controversias, que la jurisprudencia y la doctrina administrativa no han terminado de despejar con éxito de manera definitiva. Durante los últimos tres años, sin embargo, vienen proliferando pronunciamientos al respecto del Tribunal Supremo que tratan de superar algunos de los puntos conflictivos del asunto y fijar, en la medida de lo posible, criterios generales de calificación. En particular, una de las dificultades que ha debido superar la labor de interpretación en esta materia es la evidente diferencia de redacción entre la cláusula de la LIS y el artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133 que le sirve de base [art. 11.1 a) Directiva 90/434, precedente de la actual], cuyo tenor es el siguiente:

«1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que

esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal».

Como se puede apreciar, ambas normas contemplan la posibilidad de excluir la aplicación del régimen de diferimiento cuando el principal objetivo (o uno de los principales objetivos, en palabras de la directiva) sea el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, si nos atenemos al tenor literal de los preceptos transcritos, la ausencia de motivos económicos válidos, de acuerdo con la directiva permite presumir la existencia de una finalidad primordial de fraude o evasión fiscal, mientras que la misma circunstancia en la LIS parece configurarse como una modalidad particular de fraude o evasión, que excluiría por sí sola los efectos del régimen especial, sin posibilidad aparente de prueba en contrario, de acuerdo con sus términos literales.

En todo caso, si nos atenemos a nuestra jurisprudencia interna de más alto rango, las diferencias de redacción que se acaban de apuntar no deben considerarse irreconciliables, de manera que en la práctica no sería preciso decantarse por los efectos literales de una u otra norma. La solución, según el criterio del Tribunal Supremo, debe ser la aplicación coordinada de ambos preceptos, interpretando lo dispuesto en la LIS de acuerdo con el contenido de la directiva, en los términos que enseguida pasamos a exponer<sup>8</sup>.

### 3.2. EL SIGNIFICADO DE LA EXPRESIÓN *FRAUDE* O *EVASIÓN*: DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

La primera dificultad que se plantea al interpretar el contenido de la cláusula antifraude es definir el concepto de «fraude o evasión fiscal» que, de constituir el principal objetivo de la operación, determinaría que no se aplicase el régimen de neutralidad. Nuestra jurisprudencia ha considerado razonable entender que, en un primer acercamiento, la expresión aludida engloba en su seno a la noción tradicional de «fraude de ley tributaria» («conflicto en la aplicación de la norma tributaria», según la regulación vigente de esta categoría en el art. 15 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>9</sup>). Ello no obstante, el Tribunal Supremo viene insistiendo también en que los

<sup>8</sup> Así, la STS de 19 de febrero de 2015 [recurso de casación 647/2013, FJ 3.º (NFJ060255)], además de las ya antes citadas SSTs de 8 de marzo de 2012 [FJ 4.º 4 (NFJ060256)], de 24 de enero de 2013 [FJ 4.º 4 (NFJ060259)] y de 21 de julio de 2014 [FJ 3.º (NFJ056976)].

<sup>9</sup> La SAN de 7 de mayo de 2007 [recurso 313/2004 (NFJ025984)] va más lejos, llegando a identificar el concepto de fraude o evasión, en este contexto, con el de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» [en el mismo sentido, las SSAN de 16 de febrero de 2011, recurso 320/2007 (NFJ042088), y de 9 de marzo de 2011, recurso 110/2008 (NFJ042449)]. A esta misma solución apuntaba VILLAR EZCURRA, M.: «Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido», *Noticias de la UE*, núm. 239 (2004), pág. 119, quien invocando el principio de proporcionalidad, de acuerdo con el planteamiento de la STJUE *Leur-Bloem* (citada *supra*), considera exigible, para aplicar la cláusula antiabuso, el procedimiento específico previsto en la LGT para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Esta ecuación entre «conflicto en la aplicación de la norma» y «fraude o evasión», según el sentido de la cláusula, no es compartida sin embargo por el Tribunal Supremo, como vamos a ver, pues considera este órgano que el presupuesto de la cláusula antiabuso posee un contenido más amplio.

términos «fraude o evasión», en este contexto (el del actual art. 89.2 LIS), poseen un ámbito más extenso que el de la expresión «fraude de ley», vinculando su significado al del artículo 7.2 del título preliminar de nuestro Código Civil, por el que se prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial. En consecuencia, de una parte, cuando las operaciones societarias llevadas a cabo respondan al concepto de fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma), podrá afirmarse que tienen por objetivo el fraude o la evasión fiscal (en el sentido del art. 89.2 LIS), quedando por tanto excluidas del régimen especial<sup>10</sup>. Sin embargo, como también se ha dicho, el concepto de «fraude o evasión» implícito en la cláusula antifraude del artículo 89.2 de la LIS no se agota en tales supuestos, sino que abarca situaciones que no necesariamente presuponen el uso de negocios artificiosos o impropios característico de aquellas conductas.

Precisamente para explicar la idea anterior, el Tribunal Supremo recurre a la «ausencia de motivos económicos válidos» como circunstancia que contribuye, en los términos previstos en la Directiva 2009/133, a apreciar la presencia de fraude o evasión. Así lo hace, entre otras, la STS de 7 de abril de 2011, recurso de casación 4939/2007 (NFJ042890), donde se alude a la Directiva 90/434/CEE (precedente de la Directiva 2009/133), reguladora del régimen en el periodo de los hechos enjuiciados. En todo caso, se trata de un punto sobre el que existe cierta unanimidad de criterio dentro de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como enseguida se hará constar<sup>11</sup>.

Así las cosas, siendo la posible ausencia de motivos económicos válidos, de acuerdo con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, una circunstancia decisiva para apreciar la existencia de fraude o evasión, y teniendo en cuenta que la interpretación de la cláusula del artículo 89.2 de la LIS debe llevarse a cabo a la luz de lo que dispone el ordenamiento de la UE en esta materia, resulta de la mayor importancia tener en cuenta el criterio expresado por el TJUE en torno al concepto de motivos económicos válidos implícito en la directiva. Dicho criterio, por cuanto aquí interesa, podría sintetizarse en tres asertos básicos:

<sup>10</sup> Así, entre otras, la STS de 8 de marzo de 2012 [FJ 4.º 4 (NFJ060256)] ya citada antes señala que «la legislación tributaria española no contiene una definición específica de los conceptos de fraude y evasión fiscal. Sin embargo, parece razonable considerar que deberían tener cabida en dichos conceptos las conductas desarrolladas por el sujeto pasivo, en las que, sin violar directamente la norma tributaria, se produce un abuso de las formas jurídicas aplicadas, las cuales no se utilizan con el objeto de conseguir los efectos de su causa típica, sino con la finalidad de eludir los efectos derivados de la aplicación de una determinada norma tributaria (se trataría de los supuestos de fraude de ley contemplados en el artículo 24 de la LGT 230/1963)».

<sup>11</sup> En el mismo sentido se manifiestan todas las sentencias pronunciadas en relación con el significado de la cláusula legal que se examina. Así, entre las más recientes, la STS de 21 de mayo de 2015 [recurso de casación 1197/2013 (NFJ060261)]. También, entre otras, las mencionadas en notas anteriores SSTS de 8 de marzo de 2012 (NFJ060256), 24 de enero de 2013 (NFJ060259), 21 de julio de 2014 (NFJ056976) y 19 de febrero de 2015 (NFJ060255). Todas dedican una parte de sus considerandos a explicar que la ausencia de motivos económicos válidos, como elemento de máxima relevancia a efectos de apreciar la existencia de fraude o evasión, está presente de manera implícita en el propio concepto de fraude o evasión (interpretado de acuerdo con la directiva de la UE). De esa forma llega el tribunal a la conclusión de que la ausencia de motivo económico válido funcionaba como elemento decisivo a tal fin incluso cuando la norma interna (antes de su modificación por la Ley 14/2000) no hacía referencia explícita a él.

- En primer lugar, el concepto de motivo económico válido es más amplio que la mera ventaja fiscal; es decir, cuando el motivo preponderante de la operación sea el logro de una ventaja fiscal, ello no será suficiente por sí solo para apreciar la presencia de motivos económicos válidos<sup>12</sup>.
- En segundo lugar, y no obstante la afirmación anterior, el hecho de que una operación persiga como objetivo obtener una ventaja fiscal no impide que pueda apreciarse la existencia de motivos económicos válidos, si dicha ventaja no constituye un objetivo principal<sup>13</sup>.
- Por último, la presencia de motivos económicos válidos debe valorarse en función de las circunstancias específicas de cada caso. Esto determina que no puedan concretarse a priori criterios válidos con carácter general para calificar todos los supuestos susceptibles de darse en la realidad<sup>14</sup>.

Con todo, no obstante, de acuerdo con la Directiva 2009/133 la sola ausencia de motivos económicos válidos tampoco permitiría de manera terminante afirmar la existencia de fraude o evasión, ni determinaría, por tanto, una exclusión automática del régimen de diferimiento. Lo que entraría en juego entonces, en virtud de su artículo 15, es la posibilidad de presumir que el objetivo principal de la operación ha sido el fraude o la evasión fiscal<sup>15</sup>. La consecuencia práctica de dicha

<sup>12</sup> Vid. la STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, C-28/95 (NFJ005725), apartado 47: «Del tenor y de los objetivos del artículo 11, así como de los de la directiva se deduce que el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal. Por consiguiente, una operación de fusión por canje de acciones que solo persiguiera tal objetivo no puede constituir un motivo económico válido en el sentido de este artículo».

<sup>13</sup> De acuerdo con la STJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto *Foggia*, C-126/10 (NFJ044771), apartado 35, «puede constituir un motivo económico válido una operación de fusión basada en varios objetivos, entre los que pueden también figurar consideraciones de naturaleza fiscal, a condición no obstante de que estas últimas no sean preponderantes en el marco de la operación proyectada».

<sup>14</sup> Para apreciar la posible existencia de motivos económicos válidos deberá llevarse a cabo un examen global de la operación, sin que a priori existan circunstancias que por sí solas puedan determinar un juicio negativo al respecto [STJUE de 20 de mayo de 2010, asunto *Zwijnenburg*, C-352/08 (NFJ038357), apdo. 44]. En concreto, por ejemplo, no puede rechazarse de forma automática la concurrencia de motivos económicos válidos en una escisión por el mero hecho de que la sociedad escindida no desarrolle actividades económicas o porque esta y las que recibieron sus bienes tengan el mismo administrador, domicilio social y socios (STJUE *Foggia*, citada en nota anterior, apdos. 37 a 39).

<sup>15</sup> Como indicara, en relación con el precepto, PALAO TABOADA, C.: «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», *RCyT*. CEF, núm. 235 (2002), págs. 63 y ss., «la ausencia de motivos económicos válidos únicamente sería indicio de tal fraude o evasión, como prevé la directiva». Así también FALCÓN Y TELLA, R.: «La nueva redacción de la cláusula antiabuso en el régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos: artículo 110.2 de la LIS», *Quincena Fiscal*, núm. 4 (2001), pág. 6, «una interpretación conforme a la directiva debe llevar a la conclusión de que estamos ante una simple presunción *iuris tantum*». En la misma línea, GARCÍA NOVOA, C.: «La modificación de la cláusula antiabuso del art. 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 54 (2001), págs. 44 y ss. (en especial, 48), invocando la STJUE *Leur-Bloem* más atrás citada, argumenta que «esa mayor amplitud de los motivos económicos, frente a las ventajas fiscales, supone que se podrá denegar la aplicación del régimen especial cuando una operación tenga como único motivo la búsqueda de una ventaja fiscal,

presunción, de conformidad con la jurisprudencia arriba citada del TJUE, podría formularse a su vez de la manera siguiente: si el único fin económico capaz de explicar racionalmente la operación fuera, *prima facie*, el logro de una ventaja fiscal, podrá afirmarse que su objetivo principal es el fraude o la evasión (entendido este concepto en el sentido amplio de la directiva), salvo que se acredite por los interesados la presencia de una razón económica de rango suficiente para alzarse como móvil predominante sobre el objetivo estrictamente fiscal. A tal efecto, resulta ilustrativo el balance que se desarrolla en la STJUE de 10 de noviembre de 2011 (asunto *Foggia*), donde se pondera la relevancia de los distintos motivos presentes en la operación de fusión sometida a examen, entendiéndose en este caso que la ventaja organizativa obtenida, en términos de reducción de costes de gestión, carecía de entidad suficiente para evitar que la compensación de cuantiosas pérdidas fiscales (el motivo fiscal) se impusiese como objetivo principal de la operación<sup>16</sup>.

Llegados a este punto, puede decirse que la interpretación de las consecuencias de la cláusula antifraude por nuestro Tribunal Supremo se encuentra en la línea de la jurisprudencia del TJUE que se acaba de referir, pese a que la redacción de la norma en el ordenamiento español (vigente art. 89.2 LIS) no se ajusta de manera estricta, como ya se vio, a lo dispuesto en la legislación de la UE (primero la Directiva 90/434, y luego la vigente Directiva 2009/133 que la sustituyó). De esta forma, para apreciar que el fin principal es el fraude o la evasión fiscal, el Tribunal Supremo asocia este concepto a una manifestación del abuso del derecho, no considerando necesario, como antes se dijo, que la operación societaria sea constitutiva de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma.

Conforme a la doctrina del Alto Tribunal, para apreciar la existencia de fraude o evasión será necesario que la operación produzca una ventaja fiscal, circunstancia que puede ser suficiente para aplicar la cláusula antielusiva si a ello se une que los sujetos implicados no aportan pruebas de un motivo económico distinto capaz de jugar un papel preponderante para explicar racionalmente su actuación<sup>17</sup>. De acuerdo con la STS de 28 de noviembre de 2013 [recurso de casación

---

porque el particular, como consecuencia de la aplicación de la presunción, no sea capaz de probar que esa operación está guiada por alguna finalidad económica válida». Por su parte, GARCÍA PRATS, F. A.: «Las medidas antiabuso y el Derecho comunitario» en *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, obra colectiva, IEF, Madrid (2002), pág. 203, afirmaba también que, pese a su redacción literal, la cláusula antiabuso interna solo resultará conforme con el texto de la directiva si se lee en clave de mera presunción. Más recientemente, PITA GRANDAL, A. y ANEIROS PEREIRA, J.: «La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española», *Crónica Tributaria*, núm. 144 (2012), pág. 135, señalan que «la ausencia de motivación económica tiene únicamente la función de contribuir, a modo de presunción, a la prueba de los hechos constitutivos del fraude o la evasión fiscal».

<sup>16</sup> Véase el apartado 47: «nada se opone, en principio, a que una operación de fusión que lleve a cabo una reestructuración o una racionalización de un grupo que permita reducir los gastos administrativos y de gestión de este pueda tener motivos económicos válidos. No obstante, ese no es el caso de una operación de absorción, como la controvertida en el litigio principal, en el que parece resultar que, habida cuenta de la amplitud de la ventaja fiscal que se pretende obtener, a saber más de 2 millones de euros, el ahorro realizado por el grupo de que se trata en términos de costes estructurales es completamente marginal».

<sup>17</sup> En este punto pues resulta completamente pertinente la reflexión de GARCÍA NOVOA, C. (ob. cit., pág. 38): «a la hora de valorar la concurrencia del hecho base de la presunción, y antes de acogerse a la misma, la Administración debe

2581/2011 (NFJ060262), FJ 10.º], el precepto de la LIS debe integrarse «con la jurisprudencia comunitaria [...], en el sentido de que la acreditación del hecho negativo –el propósito elusorio del impuesto– puede hacerse viable mediante la prueba de un hecho positivo –la persecución de un motivo económico válido–, prueba que en este caso no se ha conseguido».

Como puede notarse, aunque su formulación no es un modelo de claridad, los resultados prácticos de esta interpretación de la cláusula interna (vigente art. 89.2 LIS), siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, no parecen diferir de los que se siguen de la norma que con idéntica función integra el derecho de la UE (art. 15 Directiva 2009/133), tal como la interpreta el TJUE.

### 3.3. EL CONCEPTO DE *VENTAJA FISCAL* A LOS EFECTOS DE APLICAR LA CLÁUSULA ANTIABUSO

Según se acaba de ver, pues, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el posible logro de una ventaja fiscal de resultados de la operación de reestructuración haría recaer sobre los interesados la carga de probar la existencia de un motivo económico válido que justifique su realización, con objeto de evitar la exclusión del régimen de neutralidad por aplicación de la presunción prevista en el artículo 15 de la Directiva 2009/133 y de su trasunto en el artículo 89.2 de la LIS. Llegados hasta aquí no obstante conviene señalar que, a estos efectos, el concepto de «ventaja fiscal» debe significar en este contexto algo más que el mero diferimiento derivado de la aplicación del régimen especial.

Dicho de otro modo, si la operación societaria se ha llevado a término con regularidad, es decir, si las partes no han incluido en ella cláusulas, ni han celebrado operaciones adicionales, que puedan desvirtuar sus efectos jurídicos naturales o típicos, no debería entrar en juego la presunción de fraude o evasión por el mero hecho de lograrse un diferimiento del gravamen. Antes bien, creemos que si la reestructuración produce los efectos jurídicos que, de acuerdo con el ordenamiento, son normales o propios de este tipo de operaciones societarias, y con ella no se logra una disminución del gravamen que se hubiera soportado si la misma no hubiese tenido lugar, no debería ser necesario que los interesados probasen además la existencia de un motivo económico válido, sino que este debería presumirse. Parece razonable entender que, si de la operación no se obtiene ventaja fiscal alguna distinta del diferimiento, el propósito de las partes habrá sido obtener algún tipo de mejora con relevancia económica respecto a la configuración societaria original, aunque solo sea a efectos de una más cómoda gestión patrimonial de los activos sociales, sin que sea preciso que tal circunstancia sea objeto de una actividad probatoria especialmente intensa, pues no habría razones para dudar de su realidad. A fin de cuentas, si se hubiese mantenido la estructura social preexistente ello habría supuesto también mantener sin gravamen las plusvalías latentes, pues estas no se habrían realizado. Es decir, el diferimiento no aporta en tal caso ninguna reduc-

---

dar audiencia a los sujetos intervinientes en la operación para que estos puedan alegar que tales motivos económicos sí concurren. Y ello en fase de apreciación del hecho base, y, por tanto, antes de la aplicación de la presunción que, como hemos dicho, debe entenderse como relativa o *iuris tantum*».

ción impositiva<sup>18</sup>. La interpretación que propugnamos vendría avalada de forma concluyente por numerosos pronunciamientos de la Audiencia Nacional, entre los que seleccionamos por su explicitud el siguiente pasaje de la SAN de 4 de marzo de 2010 [recurso 318/2007 (NFJ037824)]:

«Es evidente que no basta con negar la existencia de "motivo económico válido" para trasladar al interesado la carga de acreditar su efectiva concurrencia. Como sucede en el caso enjuiciado, la operación de escisión se ha realizado efectivamente, cumpliéndose las exigencias formales establecidas en la normativa mercantil que resulta de aplicación. Ha de presumirse, por tanto, que dicha operación no se efectuó con finalidades espurias o torticeras, de suerte que pesa sobre quien afirma la presencia de estas extrañas y distintas causas acreditar fehacientemente su concurrencia» (FJ 5.º).

El fragmento transcrito expresa con meridiana claridad la idea apuntada, es decir, la necesidad de que, si las operaciones realizadas se llevan a cabo sin dobleces, produciendo de manera íntegra (y en exclusiva) los efectos jurídicos que, de acuerdo con su normativa reguladora, le son propios, el motivo económico válido se presume<sup>19</sup>. Bajo tales circunstancias, la prueba de que la operación busca un propósito fiscal debe corresponder a la Administración<sup>20</sup>. Solo una vez acreditado este extremo, podría entenderse justificado trasladar al interesado la carga probatoria del motivo económico válido.

Con todo, es preciso reconocer que no es tan fácil encontrar respaldo explícito en la jurisprudencia del Tribunal Supremo para la conclusión anterior, que incluso podría estimarse desmentida si se consideran de manera aislada algunos asertos reiterados en varias de sus sentencias. Nos referimos a todos aquellos pasajes donde se señala que, para excluir la aplicación del régimen especial, la Administración no tiene que probar que la reestructuración se ha llevado a cabo en fraude de ley, «sino probar que el principal objetivo es la obtención de un beneficio fiscal, por la ausencia de otra explicación económica válida»<sup>21</sup>. A nuestro juicio, sin embargo, afirmaciones como esta no pueden significar, leídas en su contexto, que el mero diferimiento sea para el Tribunal Supremo una ventaja fiscal suficiente a efectos de presumir la existencia de fraude o evasión,

<sup>18</sup> En efecto, tal como razona FALCÓN Y TELLA, R. (ob. cit., pág. 6), «en todo caso, una cabal interpretación de la cláusula antiabuso debe conducir, claramente a entender que puede quedar excluido el régimen de diferimiento de impuestos únicamente cuando se busque ahorrar un tributo distinto de los que se devengarían como consecuencia de las propias operaciones de reorganización». Así también, CALVO VÉRGEZ, J.: «La aplicación del régimen fiscal especial de fusiones y escisiones en el IS tratándose de operaciones realizadas con fines de fraude o evasión fiscal. La existencia de motivos económicos válidos», *Actum Fiscal*, núm. 81, noviembre (2013), pág. 47: «a priori, la eventual ventaja fiscal derivada de la aplicación del régimen no debe ser motivo para inaplicar el régimen especial. Téngase presente que en otro caso hubiera bastado con que la LIS art. 96 hubiera establecido únicamente la primera condición, relativa a la inexistencia de motivos económicos válidos, para inaplicar el régimen especial, ya que siempre existiría una ventaja fiscal».

<sup>19</sup> En el mismo sentido también, entre otras, la SAN de 16 de febrero de 2011, recurso 320/2007 –NFJ042088– (FJ 8.º).

<sup>20</sup> PITA GRANDAL, A. y ANEIROS PEREIRA, J. (ob. cit., pág. 138), opinan en este sentido que la Administración no puede «realizar exigencias desproporcionadas para que el contribuyente demuestre que no pretende eludir o evadir impuestos con la operación de fusión. La desproporción de la exigencia coloca al sujeto pasivo en una situación de indefensión».

<sup>21</sup> Véase por todas, la STS de 27 de octubre de 2014, recurso de casación 4184/2012 –NFJ056456– (FJ 2.º).

haciendo que se traslade sobre el interesado la carga de la prueba del motivo económico válido. Antes bien, debe tenerse en cuenta que las concretas reestructuraciones societarias a que van referidas reportan siempre a los interesados reducciones impositivas directas, debido normalmente a su acompañamiento de otras actuaciones que evidencian el propósito de eludir los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial o de obtener un ahorro fiscal más o menos relevante que no se hubiera logrado sin mediar la reestructuración social previa.

Dicho de otro modo, siempre que el Tribunal Supremo formula sus conclusiones en los términos que se han referido (refrendando la exclusión del régimen por una prueba insuficiente de motivos económicos válidos) lo hace partiendo de una inferencia previa indicativa de la obtención de ventajas o beneficios fiscales que trascienden el mero diferimiento. Son numerosas las sentencias que así lo vienen a poner de manifiesto, tal y como enseguida se podrá comprobar<sup>22</sup>.

### 3.4. LA OBTENCIÓN DE VENTAJAS FISCALES COMO PREMISA PARA ELEVAR LAS EXIGENCIAS PROBATORIAS DEL MOTIVO VÁLIDO: DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

De acuerdo pues con el criterio que se acaba de razonar, cuando las operaciones de reestructuración se lleven a cabo de manera regular, no acompañándose de cláusulas o actuaciones adicionales que desvirtúen o neutralicen sus efectos jurídicos naturales, y sin que produzcan de manera directa o indirecta ninguna ventaja fiscal distinta de la no sujeción inmediata de las plusvalías latentes, sería improcedente la exclusión del régimen basada en la ausencia de prueba por los interesados de motivos económicos válidos, pues estos habrían de presumirse.

Sin embargo, como también se acaba de exponer, la anterior conclusión quizá pudiera considerarse desvirtuada si se examinan de forma aislada algunos pasajes de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia, en concreto cuando en sus pronunciamientos se subraya la

<sup>22</sup> Únicamente encontramos un supuesto en el que la jurisprudencia del Tribunal Supremo identifica de modo explícito el diferimiento del gravamen por sí solo con una ventaja fiscal directa, llegando a calificar la hipótesis como exención. Se trata de lo que sucede en las llamadas escisiones parciales, donde, según la reciente STS de 23 de abril de 2015 [recurso de casación 3946/2012 (NFJ058339)], la exclusión del gravamen de las plusvalías latentes «no responde, como en el caso de la escisión total, a la consecuencia lógica de un fenómeno de subrogación jurídica y de no realización de plusvalías. La determinación legal de que los bienes y derechos se contabilicen por el valor que tenían es un mecanismo para evitar que tributen unas plusvalías que sí se han puesto de manifiesto, como ocurre en todo fenómeno traslativo a título oneroso. Se trata de una técnica para hacer efectivo un auténtico incentivo fiscal, que debe entenderse como "medida de apoyo o estímulo instrumental", a través de la desgravación o exoneración del tributo» (FJ 4.º). Esta reflexión no obstante más bien reforzaría a nuestro juicio la idea de que en todos los demás casos (particularmente, fusiones y escisiones totales) el mero diferimiento no constituye una auténtica ventaja fiscal. Por otra parte, la sentencia citada, pese a constatar la existencia de ventaja fiscal, no llega a pronunciarse sobre la posible evidencia de un motivo válido capaz de evitar la aplicación de la cláusula antiabuso, pues como cuestión previa llega a la conclusión de que la operación realizada (escisión parcial de un patrimonio que no se considera por el tribunal constitutiva de una rama de actividad) no integra el presupuesto del régimen especial.

importancia de la actividad probatoria de los interesados sobre los motivos económicos válidos, rechazándose la aplicación del régimen especial por insuficiencia de tal prueba. Es el caso, por ejemplo, de la STS de 28 de noviembre de 2013 [recurso de casación 2581/2011 (NFJ060262)], entre cuyos fundamentos puede leerse lo siguiente:

«Y ciertamente que podrían ser motivos económicos válidos los de la supuesta confrontación existente entre los dos socios o grupos de socios dentro de la sociedad. Esa pelea persistente dentro de la sociedad podría justificar económicamente la división, como han dicho en algunos casos contestaciones a consultas por parte de la Administración. Pero es que en el caso de autos se declara probado que el examen de los libros de actas de la sociedad acredita que esa confrontación es inexistente, porque, a lo largo de la vida social, los dos grupos de socios han aprobado siempre las cuentas conjuntamente, han adoptado todas sus decisiones conjuntamente y no aparecen esas votaciones en contra o esas diferencias de criterio que ahora se dice que son la causa de la división del patrimonio» (FJ 8.º 3).

En una línea parecida, la STS de 23 de enero de 2014 [recurso de casación 3834/2011 (NFJ060254)] confirma el criterio de la Audiencia Nacional, que había rechazado el motivo económico alegado por los interesados para explicar una escisión, supuestamente llevada a cabo con el propósito de revalorizar los proyectos inmobiliarios de los edificios segregados y su mejor aprovechamiento urbanístico. La razón (o una de las razones), también en este caso, fue que no se llevó a cabo esfuerzo probatorio alguno en la vía jurisdiccional, pues ni se solicitó el recibimiento del proceso a prueba, y ni siquiera las alegaciones realizadas servían «para poner de manifiesto que la escisión estuviera fundada en alguna necesidad empresarial sentida y que con la escisión pueda solventarse o satisfacerse», llevando todo ello a la conclusión de que «la finalidad perseguida era, pura y simplemente, la de dividir el patrimonio familiar sin tributar por ello» (FJ 7.º).

No es ocioso señalar, sin embargo, que las dos sentencias que se acaban de citar parten también de la existencia de deducciones previas en el plano probatorio, por parte de la Inspección de los tributos, basadas en que las operaciones de reestructuración se habían visto acompañadas de otros actos que evidenciaban la obtención de ventajas fiscales distintas del mero diferimiento. Es decir, el contexto en que el Tribunal Supremo expresa sus demandas probatorias parece poner de relieve que, de no concurrir esas ventajas, la exigencia de prueba del motivo económico válido habría sido, como en un epígrafe anterior razonamos, mucho menos rigurosa.

Llegados a este punto conviene precisar que la aplicación del régimen especial podría reportar en ocasiones ventajas fiscales distintas del mero diferimiento sin necesidad de acompañar la reestructuración de actuaciones adicionales. A veces, la simple reconfiguración societaria puede permitir la obtención de importantes reducciones impositivas (a través, por ejemplo, de la compensación de bases imponibles negativas)<sup>23</sup>. Todo apunta de hecho a que en tales casos el Tribunal Supremo

<sup>23</sup> GARCÍA NOVOA, C. (ob. cit., pág. 47) señala algunas posibles ventajas derivadas de la simple reestructuración societaria, «cuando, por ejemplo, una escisión de sociedades anónimas que no constituyen grupo y que pasan a ser independientes tiene como finalidad acogerse al régimen de entidades de reducida dimensión. O cuando un canje de valores

consideraría necesaria también una prueba directa del motivo económico válido para evitar la exclusión<sup>24</sup>. No obstante, el rigor probatorio exigible en relación con el motivo económico válido aparece la mayor parte de las veces directamente vinculado a la importancia que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (como también la doctrina de la DGT) atribuye a las actuaciones previas, coetáneas y posteriores a la operación de reestructuración, como elementos decisivos para valorar los verdaderos motivos que explican su realización. De hecho, los pronunciamientos donde se respalda la exclusión del régimen por falta de prueba de motivos económicos se basan por lo general en la presencia de actuaciones adicionales que acompañan a la reestructuración. A tal efecto se suele invocar por nuestro Alto Tribunal la jurisprudencia del TJUE, que como antes se vio requiere con tal fin un examen global de la operación [STJUE de 17 de julio de 1997, C-28/95 (NFJ005725), asunto *Leur-Bloem*, apdo. 41]. Ello exige considerar «las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores, porque, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de dicha operación, como demanda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»<sup>25</sup>. Esta circunstancia hace necesario que la operación de reestructuración a la que se pretende aplicar el régimen especial no se acompañe de actuaciones concatenadas con las que llegue a producir un resultado global que desvirtúe los fines que le son propios, permitiendo obtener ventajas fiscales que no se hubieran logrado sin mediar la aplicación del régimen, o produciendo los resultados propios de una operación distinta que, bajo las mismas condiciones, no hubiera cumplido los requisitos exigidos para la aplicación del diferimiento.

Bajo las circunstancias señaladas, tanto la jurisprudencia como la doctrina de la DGT suelen llegar a la conclusión de que los efectos añadidos derivados de actuaciones adicionales se alcanzan e imponen como fin u objetivo principal del conjunto de las operaciones realizadas, desvirtuando los motivos económicos válidos alegados para llevar a cabo la reestructuración. Como mejor muestra pueden mencionarse numerosas sentencias recientes del Tribunal Supremo. Así, la STS de 26 de mayo de 2015 [recurso de casación 2408/2014 (NFJ058656)], tras constatar que la escisión había

---

tiene como finalidad alcanzar el porcentaje de participación del 5 %, para aplicar el porcentaje de deducción por doble imposición interna (...). O, en fin, cuando se procede a formalizar una fusión impropia para practicar la amortización de la diferencia de fusión». Por su parte, CALVO VÉRGEZ, J. (ob. cit., pág. 47), observa que, «por ejemplo, tratándose de una operación societaria individual podrá existir una ventaja fiscal cuando, con motivo de la realización de la operación societaria, se permita la aplicación de regímenes fiscales que llevan aparejados incentivos fiscales que antes no existían, así como cuando la realización de la operación societaria permita la compensación de bases imponibles negativas que no se hubieran producido sin aplicar el régimen especial o la aplicación de créditos fiscales, o en el supuesto de que la tributación indirecta se viese reducida en sede de las entidades o de los socios».

<sup>24</sup> Así parece desprenderse, en efecto, de la STS de 12 de diciembre de 2013 [recurso de casación 5463/2011 (NFJ060257)], donde no llega a producirse un pronunciamiento explícito (por no alcanzarse la cuantía mínima fijada para el recurso de casación) en relación con una fusión que había permitido a la absorbente una compensación de bases negativas. No obstante, el tribunal parece dar por sentado que la ventaja fiscal derivada de la compensación hacía recaer en el sujeto pasivo la carga de la prueba del motivo económico válido. Con todo, el asunto controvertido no era ese (pues el interesado había llevado a cabo la actividad probatoria correspondiente), sino la supuesta apreciación incorrecta de las pruebas por la Audiencia Nacional en la sentencia de instancia.

<sup>25</sup> Cfr. la STS de 14 de mayo de 2012, recurso de casación 2144/2010 (FJ 3.º) –NFJ047355–; así también las SSTS de 18 de junio de 2012, recurso de casación 5352/2009 (NFJ047792), y de 12 de noviembre de 2012, recurso de casación 4299/2010 (NFJ049297).

supuesto desgajar el patrimonio inmobiliario para su transmisión más o menos inmediata (apenas un mes más tarde), resultando de esa forma una menor tributación por las plusvalías correspondientes a los terrenos transmitidos (FJ 4.º), aprecia que este ahorro impositivo constituye el propósito principal de la operación en su conjunto. En otra ocasión, en relación con el caso objeto de la STS de 19 de febrero de 2015 [recurso de casación 647/2013 (NFJ060255)] se estima correcta por el tribunal la inaplicación del régimen de neutralidad a una aportación no dineraria especial, habiéndose tenido en cuenta a tal fin «la efímera estancia» de los inmuebles en la sociedad a la que habían sido aportados, así como «la sucesión de acontecimientos» posteriores, con los que se pretendía obtener los efectos propios de una escisión parcial, eludiendo el requisito de que el patrimonio segregado constituyera rama de actividad (FJ 4.º, *in fine*). Por su parte, la STS de 26 de abril de 2012 [recurso de casación 126/2009 (NFJ047357)] respalda la inaplicación del régimen de diferimiento debido a que la fusión impropia llevada a cabo venía precedida de la compra de las participaciones de la sociedad absorbida, con la única finalidad de que la absorbente obtuviera la titularidad del inmueble que constituía el único patrimonio de aquella, en lugar de haber procedido a la compra directa del inmueble. En la STS de 15 de abril de 2013 [recurso de casación 3010/2011 (NFJ051348)] se considera asimismo lícita la exclusión del régimen, pues las actuaciones posteriores a la escisión supusieron la transmisión más o menos inmediata de las participaciones correspondientes a la sociedad adquirente de un inmueble cuya titularidad material se habría logrado transmitir de ese modo por la sociedad escindida sin tributación alguna por su parte (las interesadas justificaron la escisión en la necesidad de separar la promoción relativa a ese inmueble que, como luego se frustró, dio lugar a que las participaciones en la sociedad adquirente se vendieran). En línea con las anteriores, la STS de 23 de enero de 2014 [recurso de casación 3834/2011 (NFJ060254)] rechazó la existencia de motivo económico válido al constatar hechos demostrativos de que la escisión se había realizado con objeto de separar los inmuebles integrantes de un patrimonio familiar para su enajenación posterior, logrando su venta individualizada mediante la transmisión por los socios de las participaciones recibidas en las sociedades adquirentes (se añade en este caso como vimos la falta de prueba por los interesados de un motivo económico distinto capaz de imponerse a la razón fiscal como determinante de la operación). En la STS de 4 de julio de 2014 [recurso de casación 725/2012 (NFJ060258)] se rechaza la existencia de motivo económico válido debido a que la operación de fusión vino acompañada de otras circunstancias que, en su conjunto, no tenían como fin último la reestructuración social sino la venta de un inmueble concreto a terceros disfrutando beneficios fiscales que no hubieran podido obtenerse mediante su venta directa sin mediar la fusión. Citaremos, por último, las SSTs de 8 de marzo de 2012 [recurso de casación 3777/2008 (NFJ060256)] y de 24 de enero de 2013 [recurso de casación 1847/2010 (NFJ060259)], que amparan la decisión de excluir la aplicación del régimen basada en el análisis de las circunstancias posteriores a la escisión. En la segunda de ellas, tras reproducirse la que es doctrina reiterada del tribunal respecto a la noción de motivo económico válido, se afirma cuanto sigue:

«En definitiva, atendiendo a las circunstancias en que se han producido las tres operaciones societarias de escisión de Central Parc, venta de participaciones de Pacific Invest y posterior disolución y, por último, la fusión por absorción de las dos entidades indicadas y el escaso plazo de tiempo que ha mediado entre ellas, este tribunal considera que, efectivamente, estas tres operaciones están concatenadas entre sí y se rigen por una misma finalidad, que no es económica, sino fiscal» (FJ 4.º 4).

La importancia del dato que se examina, es decir, la obtención de ventajas o reducciones impositivas de más intensidad que el simple diferimiento, y la presencia o no de actuaciones añadidas que, en conjunción con la operación de reestructuración, produzcan tales ventajas o reducciones, se aprecia de manera definitiva a la luz de alguna jurisprudencia donde se enjuicia la aplicación de la cláusula antifraude desde la perspectiva justamente opuesta. Nos referimos en concreto a la STS de 14 de mayo de 2012 [recurso de casación 2144/2010 (NFJ047355)], donde se contempla una operación que, si bien por sus condiciones iniciales podía dar la impresión de tener un objetivo final elusivo del gravamen (lo que había llevado a la Inspección a denegar la aplicación del régimen especial), se considera por el tribunal sin embargo amparada por el régimen especial debido a la inexistencia de actos posteriores que confirmasen esa intuición del órgano inspector. Ante esta realidad, el Tribunal Supremo concede su respaldo en los siguientes términos a la decisión previa de la SAN de 4 de marzo de 2010 [recurso 318/2007 (NFJ037824)]:

«[...] la Sala de instancia no ignora los comentarios de la Inspección sobre la ausencia de motivos económicos válidos para la operación de reestructuración empresarial realizada, otra cosa es que no los comparta, como desvela la lectura del siguiente pasaje del fundamento quinto de la sentencia recurrida: "La endeble construcción de las resoluciones recurridas en punto a la negativa del motivo económico válido se pone de manifiesto cuando se constata que la 'verdadera finalidad' de la escisión (la venta ulterior del inmueble, según reitera la Inspección) se ha revelado como inexistente"» (FJ 3.º).

La relevancia decisiva de los hechos que acompañan a la operación de reestructuración, a efectos de apreciar la existencia de motivos económicos válidos, se venía poniendo de manifiesto por lo demás de forma constante en la doctrina de la DGT. Sirva como ejemplo, primeramente, la Resolución de la DGT V2340/2006, de 23 de noviembre (NFC024194), en la que se advierte al consultante que, si tras la escisión se procede a la venta del negocio segregado, ello desvirtuaría el motivo económico válido que la operación tendría inicialmente, haciéndola quedar excluida del régimen especial. Por su parte, la Resolución de la DGT V0063/2004, de 10 de junio (NFC019616), rechaza como motivo económico válido de una escisión total proporcional la existencia de discrepancias entre los socios sobre la gestión, porque la actuación posterior de permuta de acciones que el consultante piensa acometer produciría, en conjunción con aquella, los resultados propios de una escisión subjetiva, sin que los patrimonios segregados constituyan ramas de actividad, lo que pone de relieve que el objetivo principal de la operación (examinado el conjunto de las actuaciones) sería en tal caso obtener los resultados propios de una escisión subjetiva eludiendo los requisitos exigidos para aplicar el régimen especial a este tipo de supuestos (vigente art. 76.2.2.º LIS). En resumidas cuentas, una circunstancia que, a efectos de acometer una estricta escisión total proporcional, podría aceptarse sin reparos como motivo válido, con la misma facilidad puede perder su virtud como tal si la operación se rodea de otras actuaciones que, en conjunción con ella, producen los efectos correspondientes a una operación distinta que, de realizarse, no hubiera cumplido los requisitos exigidos para disfrutar el diferimiento<sup>26</sup>. En realidad, resulta obvio que en casos

<sup>26</sup> Como pone de relieve ALGUACIL MARÍ, P.: «Las discrepancias entre socios como motivo económico válido en las escisiones, según la DGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, parágrafo núm. 31/2006, tal era la situación que se

así las actuaciones posteriores (la permuta en este caso) no hacen desaparecer el motivo que justifica la reestructuración; sin embargo, sí hacen perder a la operación, considerada en su conjunto, la configuración legalmente necesaria para beneficiarse del régimen de neutralidad. Dicho de otro modo, el motivo económico aducido hubiera justificado válidamente una operación distinta (excluida del régimen), pero no el conjunto de actuaciones llevadas a cabo<sup>27</sup>.

La conclusión en todo caso, tras cuanto queda razonado, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es que la exigencia de una prueba directa del motivo económico por parte de los interesados solo surge cuando se constata que la aplicación del régimen especial produce a estos un beneficio tributario adicional, más allá de la no sujeción de las plusvalías que lucen a consecuencia de la reestructuración. En particular, una vez llevada a cabo la operación sujeta al régimen de neutralidad, cualquier actuación posterior que tenga por objeto la permuta de participaciones entre los socios o la enajenación a terceros de dichas participaciones o de los bienes que integran el patrimonio social, genera el riesgo de desvirtuar el motivo económico válido que avala la operación en origen, pudiendo determinar el sometimiento al régimen general. Así será cuando estas actuaciones adicionales permitan, de aplicarse el diferimiento, disfrutar de un ahorro fiscal que no se hubiera logrado sin mediar la reestructuración previa.

Como reflexión final, que surge inevitable al hilo de la conclusión anterior, cabe señalar por último que, en muchos de los casos mencionados, el examen conjunto de las actuaciones que acompañan a la operación societaria podrá revelar, seguramente, el empleo de moldes negociales artificiosos o impropios en relación con el resultado jurídico obtenido, constatándose así la existencia de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma. Cuando así ocurra se podrá afirmar sin ninguna duda que un propósito principal de la operación es el fraude o la evasión, en el sentido que esta expresión posee dentro del artículo 89.2 de la LIS. Ahora bien, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS no exige que la conducta pertenezca a esa categoría de negocios, bastando como se ha visto que de ella se deri-

---

planteaba en la citada Resolución de la DGT V0063/2004, de 10 de junio. En ella se alegaban discrepancias entre los dos socios de una entidad como motivo económico que aconsejaba la reorganización, barajando con tal fin dos posibles alternativas de reestructuración societaria: la primera, una escisión total, transfiriendo distintas ramas de actividad autónomas en favor de dos entidades diferentes, recibiendo cada socio de la escindida el 100 % de una de las sociedades beneficiarias; la segunda, una escisión total, donde los patrimonios transferidos no conformasen ramas de actividad, adjudicándose inicialmente a cada socio el 50 % de participación en cada una de las entidades adquirentes. En este segundo caso, sin embargo, el negocio se acompañaría de una permuta posterior de participaciones para que cada socio terminase resultando propietario del 100 % de una de aquellas. Aquí la DGT aprecia la existencia de motivo económico válido en el primer caso, pero no en el segundo, pese a que el móvil original de la operación es el mismo: superar las diferencias de criterio entorpecedoras de la gestión societaria.

<sup>27</sup> Por parecidas razones, la Resolución de la DGT V1968/2005, de 5 de octubre (NFC032461), rechazó la existencia de motivo económico válido en una escisión proporcional, con creación de dos nuevas sociedades, donde para superar las diferencias sobre la gestión social de los socios, estos recibirían, de forma cruzada, acciones con voto de una de las entidades adquirentes y acciones sin voto de la otra, con objeto de transferir la totalidad del voto en cada nueva entidad a uno solo de ellos. Critica la postura de la DGT en este caso BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Las reestructuraciones familiares a través de escisiones subjetivas mediante acciones sin voto y motivo económico válido», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21 (2005).

ve una ventaja fiscal susceptible de estimarse como propósito principal de la operación por ausencia de prueba de otros motivos económicos de rango suficiente para desvirtuar dicha apreciación.

#### 4. CONCLUSIÓN: LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE LOS PRESUPUESTOS DEL RÉGIMEN Y DE SU EXCLUSIÓN

El análisis precedente permite formular, como conclusión, la pauta probatoria que, sin abandonar los parámetros resultantes de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del TJUE, ha de seguirse a efectos de apreciar la concurrencia del presupuesto de la cláusula antiabuso y la consiguiente exclusión del régimen especial de diferimiento.

Primeramente, en el momento de apreciar si el objetivo principal de la reestructuración es el «fraude o la evasión fiscal», el órgano administrativo de comprobación no se encuentra obligado, según el criterio del Tribunal Supremo, a acreditar que las actuaciones de los contribuyentes son constitutivas de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma. Resulta pues inadecuado exigir que, de acuerdo con el artículo 15 de la LGT, la Inspección pruebe el carácter artificioso o impropio de las operaciones realizadas, así como que de ellas solo se deriva una reducción de la base o de la deuda tributaria (además de los efectos correspondientes a los negocios usuales o propios). No obstante, tal como hemos argumentado, lo que sí debería aportar como mínimo el órgano inspector es la evidencia razonada de que, de aplicarse el régimen especial, la operación o el conjunto de operaciones realizadas reportaría a los interesados una ventaja fiscal, entendida como un ahorro impositivo que no se hubiera logrado sin llevar a cabo la reestructuración societaria. Dicho de otro modo, el pretendido ahorro de impuestos no tiene por qué implicar la existencia de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma, sino que podrá haberse vehiculado mediante negocios usuales o propios.

Lo anterior supone que los conceptos de fraude o evasión (entendidos en el sentido amplio que se desprende de la directiva de la UE) abarquen ciertas operaciones que, de no estar prevista su exclusión del régimen (esto es, de no existir la cláusula antielusiva específica), serían constitutivas de lo que suele designarse como economías de opción: actuaciones regulares de los sujetos que, produciendo los mismos efectos jurídico-materiales que otras alternativas negociales, generan sin embargo una menor tributación que estas. La interpretación jurisprudencial dominante (del Tribunal Supremo y del TJUE) es meridiana en el sentido que se ha expuesto, por más que no deje de producir ciertos reparos el empleo del término fraude o evasión para designar tales conductas. No en vano, la propia norma interna descarta la reacción punitiva en estos casos, sin duda por considerarla inapropiada frente a este tipo de actuaciones.

Por otra parte, además, una vez acreditado por la Administración que las operaciones realizadas producirían, de aplicarse el régimen especial, una ventaja fiscal que no se hubiera obtenido sin llevarlas a cabo, la cláusula antifraude puede aún no entrar en juego si los interesados acreditan la presencia de un motivo económico válido, haciendo decaer así la presunción de que su objetivo principal es el «fraude o la evasión». Para ello tendrían que probar que la reestructuración responde a un motivo con relevancia económica suficiente para desplazar a la razón fiscal

como propósito predominante de sus actuaciones. Bajo tales circunstancias sería preciso llevar a cabo una labor de ponderación dirigida a dilucidar cuál de los diversos objetivos subyacentes constituye el propósito principal de la operación<sup>28</sup>.

La secuencia de iniciativas probatorias que se acaba de describir tiene como premisa, según se acaba de ver, un principio de prueba, proveniente de la Administración, de que la reestructuración societaria produciría, bajo el régimen especial, una reducción impositiva que no se obtendría sin acometerla. Sin embargo, también puede ocurrir que el órgano de comprobación no aporte prueba alguna sobre tal extremo. Es en este punto donde entendemos que no cabe exigir a los interesados una prueba específica del motivo económico válido, pues no cabe que la Administración cuestione su existencia sin sustentar de ninguna forma la deducción del propósito elusivo. No puede ser suficiente a tal efecto la simple constatación de que la aplicación del régimen especial lleva aparejado un diferimiento en el gravamen de las plusvalías latentes<sup>29</sup>. Antes bien, como ya se dijo, en nuestra opinión debe prevalecer en este caso la razonable inferencia de que los actos llevados a cabo por las partes persiguen siempre una finalidad de orden económico, aunque solo sea la simple consecución de mejoras en la gestión patrimonial (en términos de mayor agilidad o comodidad) como resultado del cambio de la estructura societaria. Aunque los indicios que resultan de la doctrina administrativa no apuntarían en esta dirección<sup>30</sup>, pues los órganos de comprobación y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) parecen exigir en todo caso que el interesado aporte pruebas específicas del motivo económico (aun no existiendo evidencia de ventaja fiscal distinta del diferimiento)<sup>31</sup>,

<sup>28</sup> Como hacen notar PITA GRANDAL, A. y ANEIROS PEREIRA, J. (ob. cit., pág. 135), «pueden existir en la operación motivos económicos válidos y, al mismo tiempo, que esa operación se realice con finalidad fraudulenta o evasora».

<sup>29</sup> Sobre la tendencia de la Administración, muchas veces evidenciada, a consagrar una especie de presunción general de que las operaciones de reestructuración se realizan con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, véanse las consideraciones críticas de GUEZURAGA UGALDE, A.: «Motivo económico válido y DGT: historia de un desencuentro», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17 (2004).

<sup>30</sup> Refiriéndose a la postura administrativa en relación con este aspecto, constata TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La unión fiscal en la UE (una visión general)», *Revista de Derecho de la Unión Europea*, núms. 27 (2014) y 28 (2015), pág. 100, que «tan restrictiva ha sido que ha dado lugar a una reprimenda de los tribunales que, por lo contundente, no deja de ser insólita». Enseguida se ha de reseñar la jurisprudencia reprensiva a que alude el citado profesor.

<sup>31</sup> Se trata de un criterio aplicativo de la norma que se plasma con carácter general en el «Informe de la DGT de 5 de febrero de 2002, sobre cuestiones relativas a la aplicación del art. 110.2 LIS» [puede consultarse en *Quincena Fiscal*, núm. 17 (2002), págs. 35 y ss.] y predomina en las resoluciones de la DGT y de los órganos económico-administrativos. En este sentido apunta de manera clara la Resolución TEAC de 14 de mayo de 2008 (NFJ029562), cuyo fundamento de derecho 7.º expresa la idea de la siguiente forma: «En definitiva, como ya se ha dicho, la operación parece tener como único fin el reparto de un patrimonio común, sin que dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, según lo previsto en la normativa antes citada. Se debe tener en cuenta que la operación se acoge al régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995, de modo que las plusvalías que se hubieran podido poner de manifiesto en cada una de las operaciones no son objeto de gravamen, difiriéndose las mismas hacia el futuro, hasta el momento de posteriores transmisiones. La Inspección concluía así que a la citada operación de escisión no le es aplicable el régimen establecido por la invocada Ley 43/1995, ya que en la misma no existe un motivo económico válido, sino puramente fiscal, concretado en la disolución del vínculo social y el reparto del patrimonio entre los socios». Otro exponente significativo de este criterio es el de la Resolución TEAC de 14 de junio de 2007 (NFJ028228), en la que se rechazaba la aplicación

a nuestro modo de ver ello constituye un exceso en el entendimiento de la cláusula. Contra él por cierto se ha pronunciado con razón de manera tajante la jurisprudencia de la Audiencia Nacional<sup>32</sup>.

Cabe pues concebir, en resumen, dos clases de situaciones a que podría conducir el desarrollo de la actividad probatoria, ninguna de las cuales permitirá la entrada en acción de la cláusula antiabuso ni la consiguiente exclusión del régimen especial:

1. La Administración prueba que del régimen especial resultaría la obtención de una ventaja fiscal distinta del mero diferimiento, pero el interesado acredita a su vez un motivo económico válido de rango suficiente para imponerse al móvil fiscal.
2. La Administración no prueba que la aplicación del régimen produzca ninguna ventaja fiscal distinta del mero diferimiento y el interesado no acredita tampoco razones económicas específicas para justificar su actuación.

En cualquiera de las dos hipótesis señaladas, pretender la exclusión del régimen especial argumentando que el resultado obtenido, en términos jurídicos, podría haberse logrado mediante otro negocio o negocios fiscalmente más gravosos, constituiría lo que la Audiencia Nacional ha denominado «economía de opción inversa». Tal modo de entender los efectos de la cláusula antifraude debe quedar descartado, como por otra parte ha declarado de forma concluyente la jurisprudencia del citado órgano<sup>33</sup>.

del régimen especial debido a una simple intuición de la Inspección (que el órgano económico-administrativo respalda) de que la finalidad última de la escisión era *preparar* la transmisión ulterior de un inmueble evitando tributar por la plusvalía, algo que los hechos desmentían, según pudo apreciar la SAN de 4 de marzo de 2010 [recurso 318/2007 (NFJ037824)] confirmada en este punto luego por la STS de 14 de mayo de 2012 [recurso de casación 2144/2010 (NFJ047355)].

<sup>32</sup> Se queja con vehemencia, frente a esta actitud de los órganos administrativos, la SAN de 16 de febrero de 2011 [recurso 320/2007 (NFJ042080)], en los siguientes términos: «La negativa a admitir la concurrencia de motivos económicos válidos en este asunto llega hasta la extravagancia, pues al margen de que el TEAC, en cuanto a este motivo, se limita al establecimiento de una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude que no solo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente [...]». Y continúa, más adelante: «Se viene a sostener, por tanto, una teoría rigurosamente inaceptable, por cuanto exagera el concepto de fraude –incluso, de extenderse fuera del terreno objetivamente acotado por el régimen especial de fusiones, escisiones, etc., el propio concepto de fraude de ley– situándolo de lleno dentro del campo de la economía de opción y, en este ámbito, afectando de plano al principio de autonomía de la voluntad (art. 1.255 del Código Civil), constitucionalizado, en lo que se refiere a las relaciones mercantiles, en el artículo 38 CE, que reconoce la libertad de empresa».

<sup>33</sup> La SAN de 9 de marzo de 2011 [recurso 110/2008 (NFJ042449)], confirmada luego por la STS de 30 de enero de 2014 [recurso de casación 2577/2011 (NFJ060260)], achaca a la Inspección que «la razón fundamental por la que se priva a la recurrente de los beneficios de la LIS es la existencia de otro negocio jurídico, venta directa, cuyo resultado habría sido más gravoso para la recurrente y, de forma inversa, más favorable para los intereses de la Hacienda Pública. [...] Bajo esa teoría, bastaría con que un negocio lícito, válido, querido por las partes y celebrado con total ausencia de violencia sobre las formas jurídicas, puede conducir (*sic*) a la privación del régimen de diferimiento en las operaciones societarias, es de repetir que con total independencia de la licitud del negocio jurídico celebrado, siempre que sea posible hallar una alternativa igualmente válida pero más gravosa para el contribuyente, lo cual resulta inaceptable, pues como se ha declarado en la referida sentencia de fecha 16 de febrero de 2011, tantas veces referida, "se viene, con tan insólita postura... a sostener una especie de principio del mayor gravamen o de economía de opción inversa conforme al cual entraría en

## Bibliografía

ALGUACIL MARÍ, P. [2006]: «Las discrepancias entre socios como motivo económico válido en las escisiones, según la DGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 31.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2005]: «Las reestructuraciones familiares a través de escisiones subjetivas mediante acciones sin voto y motivo económico válido», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21.

CALVO VÉRGEZ, J. [2013]: «La aplicación del régimen fiscal especial de fusiones y escisiones en el IS tratándose de operaciones realizadas con fines de fraude o evasión fiscal. La existencia de motivos económicos válidos», *Actum Fiscal*, núm. 81, noviembre.

FALCÓN Y TELLA, R. [2001]: «La nueva redacción de la cláusula antiabuso en el régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos: art. 110.2 LIS», *Quincena Fiscal*, núm. 4.

GARCÍA NOVOA, C. [2001]: «La modificación de la cláusula antiabuso del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 54.

GARCÍA PRATS, F. A. [2002]: «Las medidas antiabuso y el Derecho comunitario», en *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, obra colectiva, IEF, Madrid.

GUEZURAGA UGALDE, A. [2004]: «Motivo económico válido y DGT: historia de un desencuentro», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17.

MAGRANER MORENO, F. J. [2015]: «La concurrencia del controvertido "motivo económico válido" en las operaciones de reestructuración empresarial (STS de 20 de julio de 2014)», *Tribuna Fiscal*, núm. 277.

PALAO TABOADA, C. [2002]: «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», *RCyT. CEF*, núm. 235.

PITA GRANDAL, A. y ANEIROS PEREIRA, J. [2012]: «La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española», *Crónica Tributaria*, núm. 144.

SANZ GÓMEZ, R. J. [2012]: *La lucha de los Estados contra la elusión fiscal en el contexto de la Unión Europea*, Civitas Thomson-Reuters.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2015]: «La unión fiscal en la UE (una visión general)», *Revista de Derecho de la Unión Europea*, núms. 27 (2014) y 28 (2015).

VILLAR EZCURRA, M. [2004]: «Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido», *Noticias de la UE*, núm. 239.

juego la cláusula antifraude, pese a la ausencia acreditada de este, por el simple hecho de que las alternativas u opciones económicas seleccionadas por la Inspección favorecerían con un grado mayor los intereses de la Administración, los recaudatorios, debe entenderse, pues también es interés preceptivo de esta la de someterse a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (arts. 9.3 y 103 CE), así como proteger los derechos de los administrados».

## FISCALIDAD DE LA ENERGÍA EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO Y AYUDAS DE ESTADO

**Marta Villar Ezcurra**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad CEU San Pablo*

---

### EXTRACTO

La aplicación de normas comunitarias sobre el control de ayudas de Estado supone un límite para la autonomía financiera de las comunidades autónomas a la hora de diseñar tributos autonómicos sobre la energía. Este trabajo aborda la cuestión de la fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico en un contexto en el que el marco normativo es complejo y sensible desde el punto de vista de la eficiencia y de la seguridad jurídica. El tema es relevante dada la gravedad de los problemas de abastecimiento energético y el elevado nivel de emisiones contaminantes, y se ve afectado por la retirada de la propuesta de modificación de la Directiva de imposición energética, así como por las reformas enmarcadas en el proceso de modernización del control de las ayudas de Estado, que han tratado de dar solución a los problemas de coordinación de políticas públicas sobre medioambiente y fiscalidad. El análisis aborda la cuestión de la falta de univocidad de conceptos como «impuesto ambiental» o «fiscalidad de la energía», e insiste en la necesidad de tener en cuenta la importancia de las normas europeas sobre ayudas estatales, no discriminación y libertades comunitarias, así como la jurisprudencia del TJUE, para asegurar la legalidad de ciertos impuestos autonómicos sobre la energía con el Derecho UE.

**Palabras claves:** ayudas de Estado, fiscalidad de la energía, tributos medioambientales e impuestos autonómicos.

---

*Fecha de entrada: 28-05-2015 / Fecha de aceptación: 29-06-2015 / Fecha de revisión: 30-10-2015*

## ENERGY TAXATION IN THE SPANISH REGIONAL LEVEL AND STATE AIDS

Marta Villar Ezcurra

---

### ABSTRACT

The EU legal regime on State aids represents a limit for the autonomous regions' tax powers when establishing regional taxes on energy. This paper deals with energy taxation at a regional level, in a context where the existing legal framework is complex and sensitive in terms of efficiency and legal certainty. The topic is relevant due to serious problems of energy supply and the increasing level of emission of pollutants, and it is compounded by the withdrawal of the proposal for amending the energy taxation Directive and the reforms within the framework of the State Aid Modernisation, which have aimed at solving coordination problems of policies on competition, environment and taxation. The analysis of the issue takes into account the lack of a common understanding on concepts such as «environmental tax» or «energy taxation», and remarks the necessity of considering the EU rules on State aids, non-discrimination, free movement and ECJ case-law in order to assure the legality of certain regional taxes on energy in terms of EU law.

**Keywords:** State aids, energy taxation, environmental taxes and regional taxes.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Concepto de fiscalidad de la energía
3. Aproximación al mapa de impuestos autonómicos a la energía
4. El marco armonizador de la Unión Europea: la Directiva de imposición energética
5. El control de ayudas de Estado como límite a la autonomía financiera de las comunidades autónomas en el establecimiento de tributos a la energía: especificidad del bloque normativo de referencia
6. Conclusiones

**NOTA:** Este trabajo se enmarca en los proyectos de investigación Jean Monnet [Energy taxation and State aid control. Looking for a better coordination and efficiency (ETSA-CE, Ref. 553321-EP-1-2014-1-ES-EPPJMO-PROJECT)] y nacional de excelencia [Fiscalidad de la energía: lucha contra el cambio climático versus competitividad, Ref. (DER2014-58191-P)] de los que la autora es investigadora principal.

## 1. INTRODUCCIÓN

Analizar la fiscalidad de la energía en el ámbito autonómico desde el prisma de las exigencias de las ayudas estatales en el Derecho de la Unión Europea (UE), requiere de unas precisiones previas que sitúen las premisas de partida.

El Derecho de la UE constituye un límite ineludible a la potestad tributaria de las comunidades autónomas (CC. AA.) que estas deben respetar cuando, ejerciendo sus competencias, diseñen tributos propios<sup>1</sup>. La complejidad del régimen comunitario europeo de las ayudas de Estado y la evolución que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) manifiesta cuando lo aplica a medidas de naturaleza tributaria en el sector de la energía, hacen que cualquier aproximación al tema deba plantearse desde el marco general.

Por otra parte, la ausencia de una política general en materia de fiscalidad de la energía (tanto a nivel estatal como comunitario europeo) se refleja en un marco normativo de gran complejidad y plagado de ineficiencias, que contrasta, además, con la necesidad de los operadores jurídicos y económicos –y también de las Haciendas Públicas– de contar con un referente claro capaz de satisfacer las mínimas exigencias de seguridad jurídica.

No obstante lo anterior, debido a la gravedad de los problemas de abastecimiento energético y al elevado nivel de emisiones contaminantes que comprometen los objetivos del cambio climático, se han iniciado en la UE, nuevas acciones estratégicas de carácter transversal<sup>2</sup>.

Detectados los focos de incoherencias e ineficiencias en la normativa aplicable a la fiscalidad energética, se han promovido desde las instituciones comunitarias las necesarias propuestas de reforma. En el tema que nos ocupa, interesa destacar que, desafortunadamente, ha sido retirada la Propuesta de modificación de la Directiva de imposición energética (DIE)<sup>3</sup> y las reformas enmarcadas en el proceso de Modernización del control de las ayudas de Estado<sup>4</sup>, pues en ambos casos estas iniciativas han tratado de solucionar los problemas más importantes en términos de coherencia y coordinación de políticas públicas relacionadas con el Derecho de la competencia, el medio ambiente y la fiscalidad.

<sup>1</sup> Vid. el completo trabajo de MORENO GONZÁLEZ, S.: «Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2013.

<sup>2</sup> De la mano, fundamentalmente, de políticas de cambio climático y sostenibilidad financiera, entre las que destaca el marco de la estrategia de cambio climático y energía 2030, localizable en: [http://ec.europa.eu/clima/policies/brief/eu/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/clima/policies/brief/eu/index_en.htm)

<sup>3</sup> La Propuesta de la Comisión de modificación de la DIE [vid. COM (2011) 169 final] ha sido retirada, junto a otras 73 propuestas legislativas (vid. DO C 80/17, de 7 de marzo de 2015). Interesa destacar que, para evitar dobles costes o un doble gravamen (en el sentido amplio del término), se previó en dicha Propuesta de 2011 que la tributación de dióxido de carbono no se aplicaría a las actividades sometidas al mercado de derechos de emisión [vid. art. 14 d) de la Propuesta].

<sup>4</sup> Vid. Comisión Europea, COM (2012) 209 final.

Desde estas premisas y por lo que a las CC. AA. se refiere, se plantean no pocos interrogantes: ¿Es la fiscalidad autonómica de la energía respetuosa con el Derecho de la UE? ¿Cómo modificar y rediseñar un sistema de tributación a la energía que asegure la compatibilidad con el control UE a las ayudas de Estado? ¿Cuál es el parámetro de legalidad a considerar? ¿Es este diferente según se trate de enjuiciar una figura tributaria que haya sido objeto de armonización fiscal o bien, por el contrario, el que el impuesto esté armonizado es irrelevante porque ha de aplicarse directamente el TFUE? ¿Debe tan solo asegurarse un «nivel mínimo de tributación» a nivel nacional, o por contra, debe también asegurarse que el efecto incentivo de cada tributo en particular se configure en la base imponible, en términos verdaderamente ambientales? ¿Cómo pasan nuestros impuestos autonómicos el test de legalidad del Derecho de la UE?

Para resolver estas cuestiones es preciso analizar las limitaciones del Derecho de la UE en su conjunto pero también se requiere fijar los conceptos jurídicos a analizar, cuestión que no es ni mucho menos baladí. Téngase en cuenta que el mismo concepto de «impuesto ambiental» no es unívoco, como tampoco lo es el concepto de «fiscalidad de la energía». Como se verá a continuación, la mayor parte de las veces son las estadísticas aportadas por los Estados las que se toman por referencia y las que permiten clasificar en la práctica unas u otras figuras tributarias como impuestos a la energía o relacionados con la energía, sin que esté consensuada ni aceptada una definición conceptual universalmente válida en cualquier contexto jurídico. Si nos atenemos a los criterios de los Tribunales de Justicia, es observable que tanto los Tribunales Constitucionales como el Tribunal de Justicia comunitario priman la configuración del impuesto frente a la finalidad declarada del mismo o la afectación recaudatoria a la protección del medio ambiente para reconocer que el impuesto analizado merece la consideración de «medioambiental»<sup>5</sup>.

Los marcos jurídicos a considerar cuando se analiza la fiscalidad de la energía pueden ser distintos (locales, autonómicos, estatales, supranacionales o internacionales) y según cuál sea la aproximación de una u otra rama del Derecho pueden variar también los conceptos, definiciones y tipologías. ¿Es relevante jurídicamente definir un impuesto como «ambiental» o «sobre la energía»?

En nuestra opinión, la respuesta debe ser afirmativa al menos desde la perspectiva de analizar si una medida fiscal es o no ayuda de Estado, y en particular si es o no compatible con el Derecho de la UE, pues dicha calificación preselecciona la norma y los criterios aplicables en el análisis de legalidad comunitaria europea.

Expuestas ya las premisas y planteados algunos de los principales interrogantes, es preciso subrayar también, a título meramente introductorio, que las más importantes restricciones a

<sup>5</sup> En este sentido pueden citarse como especialmente explícitas la Sentencia de 27 de febrero de 2014 del TJUE, declarando el IVMDH contrario al Derecho comunitario (Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, ECLI:EU:C:2014:108), la STC español, de 16 de febrero de 2015, declarativa de la inconstitucionalidad del Impuesto extremeño a las instalaciones contaminantes o en otros países, la STC italiano 10/2015, de 11 de febrero de 2015, declarando la inconstitucionalidad del denominado Impuesto *Robin Hood* por contravenir los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica (arts. 3 y 53 Constitución italiana). Vid. PITRONE, F.: «The unconstitutionality of the Italian Robin Hood Tax: it is a matter of design (again)» en: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/>, 20 de marzo de 2015.

la autonomía financiera de las CC. AA. en el diseño de sus tributos propios a la energía vienen, fundamentalmente, desde el Derecho supranacional de la UE, de la mano de las exigencias de las libertades comunitarias y de las normas sobre ayudas de Estado<sup>6</sup>.

De otro lado, conviene advertir que la energía como objeto de imposición presenta singularidades que las normas recogen, aunque no con la precisión y claridad que sería deseable. Por ello, aunque es importante determinar cuál es la finalidad y función de cada figura tributaria en el sistema impositivo –meramente recaudatoria, extrafiscal o ambas–, no es irrelevante distinguir si se trata de un impuesto directo o indirecto ni tampoco lo es el dato de si está o no armonizado<sup>7</sup> por las Directivas comunitarias europeas<sup>8</sup>.

Por lo que a la aplicación de las reglas de la UE sobre control de ayudas de Estado se refiere, es crucial conocer su fundamento y los criterios considerados en el orden general, para poder posteriormente trasladar las conclusiones al ámbito concreto de la fiscalidad sobre la energía. Como se verá, muchas de las respuestas a los interrogantes planteados están no solo en el bloque normativo regulador de las ayudas de Estado, sino que se deducen de la especial relación que se da entre el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), el Reglamento de exención por categorías, la DIE y, por último, las particulares directrices y comunicaciones de la Comisión Europea sobre ayudas en forma fiscal y ayudas para la protección al medio ambiente y energía.

Si bien esta es la especificidad más marcada del tema que abordamos, y en ello profundizaremos en el apartado 5 de este trabajo, es conveniente recordar que, en ocasiones, tanto la Comisión Europea como el TJUE aplican las normas sobre ayudas estatales trayendo a colación otras disposiciones del TFUE, siendo así que una ayuda de Estado incompatible puede ser a la vez contraria a las libertades<sup>9</sup>; no puede justificarse ni autorizarse por la Comisión si discrimina

<sup>6</sup> Unas normas y otras difieren en su fundamentación, si bien presentan elementos de convergencia cuando se aplican al enjuiciamiento de medidas concretas.

<sup>7</sup> Vid. Asunto *Pontina Ambiente Srl*, en el que a propósito del impuesto italiano sobre los residuos sólidos en vertederos, se hace referencia al distinto ámbito de libertad de los Estados al establecer sus tributos, que varía según la materia haya sido o no objeto de armonización (STJUE de 25 de febrero de 2010, Asunto C-172/08, apartado 33, ECLI:EU:C:2010:87).

<sup>8</sup> Mientras que lo relevante es el efecto del impuesto y no su finalidad para constituir una ayuda estatal en los términos del TFUE, la consideración a la finalidad en el caso del «céntimo sanitario» fue determinante para concluir su ilegalidad por contravenir la Directiva armonizadora de los impuestos especiales. En este caso, el TJUE entendió que el artículo 3.2 de la Directiva 92/12 (de 25 de febrero de 1992) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional como el IVMDH al no poder considerarse que tal impuesto persiga una «finalidad específica» en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medio ambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medio ambiente (vid. Sentencia de 27 de febrero de 2014, citada en nota 5 *ut supra*). Tras este pronunciamiento, puede afirmarse que para el TJUE un impuesto medioambiental no lo es por la afectación de su recaudación sino por la configuración de sus elementos.

<sup>9</sup> Vid. Asunto C-18/84, *Comisión c. Francia*, Sentencia de 7 de mayo de 1985 (ECLI:EU:C:1985:175) y Asunto T-359/04, *British Aggregates Association y otros c. Comisión Europea*, STG de 9 de septiembre de 2010 (ECLI:EU:T:2010:366).

productos extranjeros; puede constituir también una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el Tratado<sup>10</sup>; y si la ayuda forma parte de un sistema de imposición interior, la Comisión debe examinarla desde el ámbito de aplicación de la cláusula que prohíbe los tributos internos discriminatorios o proteccionistas y no desde las reglas sobre ayudas de Estado<sup>11</sup>. Asimismo, hay que advertir que un incentivo fiscal planteado como no discriminatorio –y, por lo tanto, accesible tanto a empresas nacionales como a extranjeras– puede distorsionar el mercado de los productos competidores y ser, en consecuencia, una ayuda de Estado prohibida<sup>12</sup>.

Así pues, bloques jurídico-comunitarios a menudo tratados y analizados en su contexto aislado han de ponerse en relación, ya que las normas sobre ayudas estatales, no discriminación y libertades comunitarias pueden aplicarse conjuntamente o en atención a criterios y argumentos jurídicos similares<sup>13</sup>, que servirán para enjuiciar la adecuación a la legalidad de las medidas fiscales adoptadas por las CC. AA. en el sector de la energía. Pese a ello, no debe olvidarse que los ámbitos de prohibición y la filosofía inspiradora de unas y otras cláusulas del Tratado son distintos, pues mientras que las libertades no distinguen entre medidas fiscales generales y específicas con efecto discriminatorio o restrictivo es precisamente esta la distinción clave para llegar a la conclusión de que estamos en presencia de una ayuda de Estado<sup>14</sup>.

## 2. CONCEPTO DE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA

En sentido amplio, fiscalidad de la energía hace referencia a cualquier medida de naturaleza fiscal que afecte a este sector, ya se trate de un tributo que grave la energía (en sus distintas fases o manifestaciones), ya de medidas o técnicas singulares (exenciones y no sujeciones, deducciones, tipos reducidos, etc.) imbricadas en tributos tradicionales, pues lo cierto es que uno u otro

<sup>10</sup> Así se declaró a propósito del impuesto de matriculación en un Estado miembro cuando no se fabrican en el mismo, véhiculos en el Asunto *Comisión c. Dinamarca*, C-47/88, Sentencia de 11 de diciembre de 1990 (ECLI:EU:C:1990:449).

<sup>11</sup> *Vid.* Asunto *Capolongo*, C-77/72, Sentencia de 19 de junio de 1973 (ECLI:EU:C:1973:65).

<sup>12</sup> Por ejemplo, si discrimina al carbón frente a otras fuentes de energía [*vid.* Asuntos acumulados C-142/80 y 143/80, *Salengo*, Sentencia de 27 de mayo de 1981 (ECLI:EU:C:1981:121) y Asunto C-18/84, *Francia c. Comisión*, Sentencia de 7 de mayo de 1985, citada en la nota 9 *supra*].

<sup>13</sup> El TJUE interpreta las normas sobre libertades y ayudas de Estado a menudo reconduciendo sus argumentos al principio de no discriminación.

<sup>14</sup> Una medida fiscal general abierta a todo sector económico no es por definición una ayuda de Estado, conforme a los criterios expuestos por la Comisión en su Comunicación de 1998 (DO C-384, 10 de diciembre de 1998), y más recientemente en el Proyecto de Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1 del TFUE (accesible en [http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014\\_state\\_aid\\_notion/draft\\_guidance\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_es.pdf)). En ella se afirma que «las medidas generales, que están efectivamente abiertas a todas las empresas que operan dentro de un Estado miembro en situación de igualdad, no son selectivas», pero advirtiendo de que «el hecho de que el ámbito de aplicación de una medida se determine de manera objetiva no es suficiente por sí mismo para acreditar su carácter general y no excluye la selectividad» (apdo. 119).

tipo de instrumentos económicos obedecen a una finalidad financiera o extrafiscal (por ejemplo, gravar fuentes contaminantes o promover energías limpias). Sin embargo, en sentido técnico o estricto la fiscalidad de la energía se conecta generalmente con la fiscalidad medioambiental en los términos que a continuación se exponen.

Para la OCDE, la AIE y la Comisión Europea, los impuestos a la energía son impuestos ambientales. En línea con el Reglamento (UE) n.º 691/2011, de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas ambientales, estos se definen como aquellos cuya base imponible es una unidad física (o una unidad física similar de algún material), que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio ambiente<sup>15</sup>. Así, para saber si estamos en presencia de un «impuesto a la energía» o «relacionado con la energía» no podemos fijarnos en el motivo por el que se introduce en el sistema tributario ni en el destino que se dé al producto de su recaudación, pues lo relevante es su configuración y, sobre todo, —en palabras de la Comisión Europea— su impacto en costes y precios, su efectividad en términos ambientales. La efectividad ambiental del tributo viene principalmente dada por su impacto relativo en precios, en productos y actividades relacionadas con el medio ambiente en combinación con la elasticidad de los precios<sup>16</sup>. Los tributos a la energía se consideran pues ambientales<sup>17</sup> o relacionados con el medio ambiente<sup>18</sup>, siendo los más extendidos los que gravan los productos energéticos, el transporte de vehículos y la polución<sup>19</sup>.

La mayor parte de los tributos a la energía son impuestos especiales al consumo (*excises duties*), aunque a menudo se identifican con las figuras de *carbon tax*<sup>20</sup>, de modo separado y opuesto a los *CO<sub>2</sub> tax*<sup>21</sup>. En otras ocasiones, se utiliza el término *carbon tax* como genérico y comprensivo

<sup>15</sup> Vid. *Taxation trends in the European Union. Data for the Member States, Iceland and Norway*. Eurostat, Statistical Books, ed. 2014, pág. 39 y artículo 2.2 del Reglamento (UE) n.º 691/2011, de 6 de julio de 2011, que especifica la necesidad de que se justifique el impuesto ambiental como un impuesto en el SEC95.

<sup>16</sup> Vid. *Environmental taxes—a statistical guideline* (Eurostat, European Commission, ed. 2013, págs. 9 y 10).

<sup>17</sup> No hay un concepto común de impuesto ambiental, pero con independencia del índice determinante considerado, hay consenso en tres afirmaciones: en primer lugar, en que es expresión del principio «quien contamina paga», en segundo término, en que debe incluir necesariamente un efecto incentivo y, por último, en que los impuestos a la energía constituyen el ejemplo más claro.

<sup>18</sup> Se ha explicado que esta distinción entre «impuestos medioambientales» y «relacionados con el medio ambiente» trata de desvincular el concepto de las teorías de Pigou y de la finalidad del tributo, pues el tributo «relacionado con el medio ambiente» puede generar recaudación importante. Vid. Sally-Ann JOSEPH: «Environmental taxes—definitional analysis: behavioral change or revenue raising», en: *Environmental taxation and green fiscal reform. Theory and Impact. Critical Issues in Environmental Taxation*, vol. XIV, págs. 188-189.

<sup>19</sup> Vid. OCDE: *Taxation trends in the European Union*, op. cit., pág. 40 y *Mobilising investments in energy efficiency*, OECD/IEA, 2012. Las metodologías con que se emiten estos Informes aclaran los criterios tenidos en cuenta. Así, por ejemplo, en el primer Informe de los citados se incluye en el rango comparativo cualquier impuesto —ya sea sobre el consumo, empleo o capital— que tenga el efecto de aumentar el coste de las actividades dañinas al medio ambiente (vid. pág. 81).

<sup>20</sup> Muchos de los países con los tipos impositivos más altos cuentan explícitamente con *carbon tax*, por ejemplo, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Irlanda, Noruega, Eslovenia, Suecia, Suiza y el Reino Unido. Vid. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264183933-en>), OECD (2013): *Taxing Energy Use. A graphical analysis*, OECD Publishing, pág. 31.

<sup>21</sup> ROGERS-GLABUSH, J. (edit.): *International Tax Glossary*, IBFD, 6.ª ed., 2009, pág. 158.

de impuestos a los productos de la energía, a las emisiones contaminantes y otras formas de imposición relacionadas con la energía, como pueden ser las que gravan las fuentes naturales<sup>22</sup>. Sin embargo, en nuestra opinión, solo deberían considerarse verdaderos *carbon tax* los impuestos a la energía que incentiven la reducción de emisiones contaminantes y no aquellos otros cuyo gravamen no se relaciona con la cantidad de carbono emitida en la quema de combustible, pues no se incentiva directamente con la estructura del impuesto, la reducción de emisiones<sup>23</sup>.

Una de las mayores dificultades para ofrecer una tipología y sistematización de la fiscalidad de la energía es la ausencia de datos uniformes. No existen las mismas o similares categorías jurídico-tributarias en los países y como los datos estadísticos se obtienen de la información suministrada por cada Estado, estos incluyen subvenciones junto a incentivos fiscales. Además, las ayudas en forma de exenciones e incentivos fiscales aparecen de forma dispersa en los diferentes niveles de imposición y figuras tributarias —es generalizado el incentivo a las industrias intensivas en consumo de energía para evitar pérdida de competitividad y de mantener el nivel de empleo, o a las empresas sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión, por poner tan solo dos de los ejemplos más extendidos en los países de la UE—. Estas circunstancias desdibujan las líneas conceptuales clásicas basadas en la separación de tributos directos e indirectos y en delimitar y categorizar los hechos imponible como criterio de clasificación y sistematización consensuadamente válido.

A menudo, los impuestos a la energía suelen aparecer referidos como «otros impuestos» asociados junto a las más variadas figuras y se clasifican en función de la utilización que de la energía se hace (transporte, industria, o sector doméstico).

Las diferencias entre los datos de EUROSTAT y la OCDE en la clasificación de los impuestos «relacionados con el medio ambiente» subraya la necesidad de investigar en cuestiones terminológicas y conceptuales para llegar a un común entendimiento. En los impuestos que gravan los productos de la energía, existen notables diferencias por países en cuanto a productos gravados, definiciones legales, niveles de imposición y exenciones e incentivos fiscales<sup>24</sup>.

Un posible criterio de clasificación, sería atender al proceso de la energía desde su generación (producción), pasando por el transporte y finalmente su consumo como materia imponible distinta. Otro criterio a seguir podría ser el de distinguir los tributos que gravan los distintos usos (utilización) de la energía, aunque, el sistema más extendido en la doctrina que se ha ocupado de

<sup>22</sup> Vid. VIVID Economics: *Carbon taxation and fiscal consolidation: the potential of carbon pricing to reduce Europe's fiscal deficit*, mayo 2012.

<sup>23</sup> Muchos de los impuestos a la energía no contemplan medidas que incentiven la reducción de emisiones contaminantes, ni la captura o el secuestro del carbono. Vid. O'BRIEN, C.; FARMER, M.; DREIBELBIS, M. y JENKINS, C. G.: «Carbon taxes», *International Tax Monitor*, June 7, vol. 13, núm. 112.

<sup>24</sup> Por ejemplo, EUROSTAT no considera el impuesto alemán sobre aguas residuales (*Abwasserabgabe*) como un impuesto ambiental, mientras que sí lo recoge la OCDE.

este tema es el de separar la imposición sobre los productos de la energía de la que recae sobre emisiones contaminantes, a menudo englobando la imposición a los recursos naturales en la categoría de imposición a los productos. Janet E. MILNE y Michael SKOU ANDERSEN proponen un criterio de clasificación que atiende a su diseño, separando impuestos a las emisiones, a los productos y a las fuentes naturales. También se han sistematizado estos tributos en función de sus elementos impositivos según graven cantidad consumida de energía, contenido calorífico o emisiones asociadas al consumo<sup>25</sup>.

Aunque algunos estudios incluyan los impuestos a los recursos naturales entre los impuestos a los productos, la diferencia de filosofía en su gravamen debe llevar a reconocer que se trata de categorías distintas. Así, mientras los impuestos a los productos están vinculados al precio de la contaminación, los impuestos a los recursos naturales ponen precio a la utilización de los escasos recursos naturales. En cada caso el valor social es distinto, aunque el fin último pueda ser —o estar relacionado con— la protección ambiental. Otra posible clasificación es la que atiende a la función prevalente del impuesto (ambiental o fiscal), pudiendo distinguirse entre incentivos fiscales ambientales, impuestos ambientales financieros e impuestos ambientales fiscales o recaudatorios. Los primeros, se caracterizarían por su impacto ambiental, los segundos por su capacidad de financiar medidas ambientales y los terceros porque persiguen principalmente recaudar ingresos públicos. No obstante, esta última clasificación no tiene relevancia jurídica si nos atenemos al pronunciamiento de los Tribunales Constitucionales y del TJUE.

También pueden clasificarse los impuestos de forma independiente o complementaria evaluando su papel en relación con otros instrumentos. Este tipo de clasificaciones son útiles para llamar la atención sobre las diferentes formas y funciones de los impuestos ambientales. Así, el impuesto pigouviano refleja el coste social marginal y se concibe para internalizar las externalidades negativas en la economía, suministrando incentivos al cambio de conducta. Otro tipo de impuestos, simplemente, se introducen en los sistemas fiscales para financiar específicos esquemas que permiten aliviar de las cargas ambientales derivadas de la contaminación del agua, del aire o de los residuos y, frecuentemente, se clasifican entre las otras dos categorías, además de que no se consideran tasas al afectarse el producto de su recaudación a reducir la contaminación y no a financiar servicios de recogida o tratamiento de residuos<sup>26</sup>.

De lo anteriormente expuesto resulta claro, cómo los impuestos ambientales van más allá de las clasificaciones impositivas convencionales y cómo las diferentes disciplinas jurídicas y no jurídicas pueden fijarse en uno u otro índice o criterio para ofrecer una tipología de clasificación y evaluación de la imposición ambiental y especialmente de la que recae en el sector de la energía. Así, por ejemplo, la distinción entre impuestos fiscales y extrafiscales preocupa a los

<sup>25</sup> Vid. el Informe *Economics for Energy*, 2013, pág. 23, y MILNE, J. E. y SKOU ANDERSEN, M.: «Introduction to environmental taxation concepts and research» en: SKOU ANDERSEN, M. (ed.): *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Northampton, Cheltenham, Massachusetts: Edward Elgar, 2012, pág. 22.

<sup>26</sup> MILNE, J. E. y ANDERSEN, M. S.: «Introduction to environmental taxation concepts and research», *op. cit.*, págs. 22-23.

estudiosos de las finanzas públicas, mientras que para otros, lo relevante es la distinción entre financiación e incentivo.

Si se tienen en cuenta las finalidades ambientales de las políticas públicas, se aprecia que la dicotomía de «impuestos a las emisiones contaminantes» (*carbon tax*) como opuesta y distinta a los «impuestos que gravan los productos de la energía y la electricidad» es la más extendida en todos los países. La OCDE en sus Informes<sup>27</sup>, presenta una metodología clasificatoria que compara tasas impositivas efectivas en términos de contenido energético y emisiones de carbono en el marco de treinta y cuatro países y distingue los tributos a la energía en función de las tres categorías de su utilización: transporte, calor y proceso de generación y electricidad<sup>28</sup> para destacar que los productos de la energía que se utilizan en el transporte se gravan significativamente más (el daño al medio ambiente es mayor) en la mayor parte de los países. En la segunda categoría (calor), los productos de la energía utilizados para fines industriales o de transformación de la energía, se gravan a tipos más bajos (aunque a través de tipos explícitos o sistemas de comercio de emisión) que los de uso residencial o comercial, probablemente para no socavar la competitividad industrial. No obstante, también destacan los Informes de la OCDE, que en algunos países ocurre justo lo contrario y que al traducirse las exenciones en bajadas de precios de la energía en determinados sectores, tales beneficios pueden distorsionar la utilización de la energía en un sentido negativo para el medio ambiente. En cuanto a la electricidad, al ser un producto secundario de la energía generada desde fuentes primarias (como gas, carbón o viento), más que mostrar simplemente la energía finalmente consumida, los datos de los cuadros de los Informes consideran los combustibles utilizados en generar electricidad y las pérdidas de conversión. El Informe de 2013 presenta los tipos efectivos en el uso de la energía conjuntamente en términos de contenido de energía (medidos en giga julios) y emisiones de carbono (medidos en toneladas emitidas de CO<sub>2</sub>). Los distintos países someten a tributación la energía de dos formas: gravando los combustibles utilizados en la generación de energía y/o gravando el consumo de energía.

En todo caso, una mirada al diseño de la imposición sobre la energía en otros países de la mano de los datos que ofrece la OCDE<sup>29</sup> o la AEMA<sup>30</sup>, muestra que en los países desarrollados existen sustanciales diferencias tanto en la estructura como en el nivel de imposición a la energía. A la vista de que por lo general los tributos a la energía y al transporte se consideran medioambientales —especialmente, a efectos estadísticos—<sup>31</sup>, proponemos como criterio de clasificación de

<sup>27</sup> Vid. por ejemplo, OECD (2013 y 2014): *Taxing Energy Use: A Graphical Analysis*, OECD Publishing. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264183933-en>).

<sup>28</sup> Vid. OECD: *Taxing Energy Use...*, op. cit., 2013, pág. 13.

<sup>29</sup> Vid. *taxation trends in the European Union...*, op. cit.

<sup>30</sup> AEMA (EEA en sus siglas en inglés), vid. *Achieving energy efficiency through behaviour change; what does it take*, EEA Technical Report 5/2013.

<sup>31</sup> AEMA: *Environmental signals 2002-Benchmarking the millennium; Environmental assessment report*, núm. 9, Copenhagen, 2002.

los tributos a la energía<sup>32</sup>, el de los distintos hechos imponible –siempre dentro del marco de su consideración como tributos indirectos– lo que nos lleva a las siguientes categorías:

- Impuestos a los productos derivados de la energía, en función de su utilización (transporte<sup>33</sup>, calor, generación de electricidad<sup>34</sup>).
- Impuestos a las emisiones contaminantes a la atmósfera<sup>35</sup>.
  - Emisiones de CO<sub>2</sub>.
  - Emisiones de NOx medidas o estimadas.
  - Contenido de SO<sub>2</sub> de los combustibles fósiles.
  - Otras emisiones al aire.
- Respecto a la electricidad como resultado de la utilización de fuentes primarias de energía:
  - Impuestos a las actividades de producción/generación de electricidad.
  - Impuestos a las instalaciones eléctricas.
  - Impuesto al consumo de electricidad.

A los efectos del presente trabajo, se considerarán en el apartado siguiente las figuras impositivas de los tributos propios de las CC. AA. de régimen general, que recaen sobre la energía, desde su propia configuración legal. No se pretende realizar un análisis de su adecuación a otros cánones jurídicos o económicos, ni un estudio exhaustivo de su conformidad a las exigencias del Derecho de la UE, sino tan solo explicar cuáles son los criterios a considerar desde el marco de las ayudas de Estado.

### 3. APROXIMACIÓN AL MAPA DE IMPUESTOS AUTONÓMICOS A LA ENERGÍA

La circunstancia de que la fiscalidad energético-ambiental tenga una relevancia muy limitada a nivel general o central en España ha sido aprovechada por algunas CC. AA. en el establecimiento

<sup>32</sup> Vid. *Taxation trends in the European Union*. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, ed. 2013, Taxation and Customs Union, Luxemburgo: Publications Office of The EU, 2013, pág. 17.

<sup>33</sup> En el gravamen de productos de la energía para su utilización en el transporte, los más importantes son la gasolina (con plomo o sin plomo) y el diésel.

<sup>34</sup> En la utilización distinta al transporte, se incluye el fuel oil, el gas natural, el carbón y la electricidad.

<sup>35</sup> Los impuestos a las emisiones se tratan como impuestos a la energía más que como impuestos a la contaminación, porque no es posible tratarlos de forma separada a efectos estadísticos.

to de tributos propios<sup>36</sup>. Si bien los primeros impuestos autonómicos surgen a comienzos de los años ochenta, la explosión de la imposición energético-ambiental ha tenido lugar, en gran medida, en los últimos diez años, en que se multiplican y reproducen las aplicaciones de la fiscalidad ambiental en este sector<sup>37</sup>, en parte influenciada por el deseo común de encontrar nuevas fuentes de financiación en un escenario de crisis financiera y económica global<sup>38</sup>.

En la actualidad, la mayoría de los impuestos ambientales utilizados por las CC.AA. como tributos propios están precisamente relacionados con la energía, pudiendo agruparse en distintas categorías, que siguiendo el Informe de 2013 de *Economics for Energy* serían subsumibles en las cinco siguientes:

- Impuestos sobre las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.  
(Andalucía<sup>39</sup>, Aragón<sup>40</sup>, Castilla-La Mancha<sup>41</sup>, Cataluña<sup>42</sup>, Galicia<sup>43</sup>, Murcia<sup>44</sup> y Valencia<sup>45</sup>).

<sup>36</sup> Puede consultarse el listado de tributos propios en: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>.

<sup>37</sup> Vid. Informe *Economics for Energy*, 2013, pág. 87.

<sup>38</sup> MELIS, G. y PITRONE, F.: «Coordinating Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis», *Intertax*, vol. 39, Issue 8, págs. 377 y ss.

<sup>39</sup> La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA 251, de 31 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de cemento y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), óxidos de nitrógeno (NOx) y óxidos de azufre (SO<sub>2</sub>).

<sup>40</sup> El Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, de Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 117, de 3 de octubre) incorpora el «impuesto sobre el daño ambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera», afecta al sector eléctrico y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de SOx, NOx y CO<sub>2</sub> (art. 9).

<sup>41</sup> La Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del IVMDH (BOCM 264, de 31 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino y comercialización de hidrocarburos y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de NOx y SO<sub>2</sub>.

<sup>42</sup> Vid. la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (DOGC, de 17 de octubre).

<sup>43</sup> La Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la contaminación atmosférica (DOG, de 30 de diciembre) afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de cemento y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de NOx y SO<sub>2</sub>.

<sup>44</sup> La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006 (BORM suplemento 3 del número 301, de 31 de diciembre), modificada por la Ley 12/2006, afecta al sector eléctrico, de exploración de refino, comercialización de hidrocarburos y fabricantes de productos químicos de base y en su ámbito de aplicación caen las emisiones de SO<sub>2</sub>, COV y NH<sub>3</sub>.

<sup>45</sup> La Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat (DOCV 6931, de 27 de diciembre) ampara las emisiones de NOx y SO<sub>2</sub>.

- Impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden en el medio ambiente<sup>46</sup>.  
(Asturias<sup>47</sup>, Canarias<sup>48</sup>, Castilla y León<sup>49</sup>, Castilla-La Mancha<sup>50</sup>, Cataluña<sup>51</sup>, La Rioja<sup>52</sup>, Extremadura<sup>53</sup> y Valencia<sup>54</sup>).
- Impuestos sobre residuos energéticos<sup>55</sup>.

<sup>46</sup> Cubriendo distintas actividades, como la producción, el transporte, el suministro o el almacenamiento de energía eléctrica, los impuestos sobre instalaciones y actividades que inciden sobre el medio ambiente, buscan un perfil energético-ambiental, sometiendo a gravamen los impactos y riesgos ambientales de las actividades energéticas y su diseño varía en función de las características de la producción, transporte y distribución de la energía en cada comunidad autónoma.

<sup>47</sup> Ley del Principado de Asturias 13/2010, de 28 de diciembre, de medidas presupuestarias y tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 (BOPA 301, de 31 de diciembre).

<sup>48</sup> Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 124, de 26 de junio) (*vid.* art. 40).

<sup>49</sup> El Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (BOCyL, de 19 de septiembre) crea el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

<sup>50</sup> Establecido el impuesto por la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, sustituida por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, fue declarado inconstitucional por Sentencia de 31 octubre de 2012 (STC 196/2012) con respecto al gravamen de la producción termonuclear de electricidad y de almacenamiento de residuos radioactivos, por aplicarse sobre el mismo hecho imponible que el gravado por el IAE. Como advierte Gemma Patón «con carácter general, esta sentencia supone un rechazo al modelo de gravamen de una actividad de riesgo que gira sobre la asunción de costes medioambientales y el fomento indirecto de la producción eléctrica procedente de fuentes de energía renovables», *vid.* PATÓN GARCÍA, G.: «La inconstitucionalidad del Impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 31 de octubre», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2013.

<sup>51</sup> *Vid.* el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña aprobado por la Ley 16/2000, de 29 de diciembre (DOGC 3295, de 30 de diciembre).

<sup>52</sup> Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para 2013 (BOR 159, de 29 de diciembre) (*vid.* art. 35).

<sup>53</sup> Regulado el impuesto por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de la Asamblea de Extremadura, en la redacción dada por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de reforma de tributos propios de dicha Comunidad. Este impuesto ha sido declarado recientemente inconstitucional por STC de 16 de febrero de 2015, destacando el paralelismo de la regulación del mismo con el impuesto castellano-manchego (FD 4).

<sup>54</sup> El artículo 154 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (BOCV 6931, de 27 de diciembre), estableció el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, aprobado como mecanismo de compensación a la sociedad por el coste medioambiental generado por determinadas actividades y como instrumento destinado a frenar el deterioro del entorno natural. El hecho imponible del impuesto está constituido por los daños, impactos, afecciones y los riesgos para el medio ambiente derivados de la realización, en el territorio de la Comunidad Valenciana, de las actividades de producción de energía eléctrica; producción, tenencia, depósito, y almacenamiento de determinadas sustancias consideradas peligrosas y las que supongan la emisión de determinados gases contaminantes a la atmósfera.

<sup>55</sup> Debe advertirse que hasta el 2012 solo dos CC. AA. sujetaron a gravamen la producción de estos residuos y que las correspondientes figuras impositivas han quedado sin efecto por coincidir con el hecho imponible estatal, de manera que actualmente se han sustituido por el impuesto creado por la Ley 15/2012. Recientemente, la Ley 1/2014, de 10 de octubre, de Cataluña (DOGC 6730, de 17 de octubre) del Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear ha creado el impuesto con la finalidad de sujetar a gravamen las actividades que comportan un riesgo

(Andalucía<sup>56</sup> y Castilla-La Mancha<sup>57</sup>).

- Cánones eólicos.  
(Castilla y León<sup>58</sup>, Castilla-La Mancha<sup>59</sup> y Galicia<sup>60</sup>).
- Impuestos sobre aguas embalsadas.  
(Castilla y León<sup>61</sup>, Cataluña<sup>62</sup> y Galicia<sup>63</sup>).

Además, se aplica el Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo de Canarias<sup>64</sup>, ya que en esta comunidad no es de aplicación el Impuesto especial sobre hidrocarburos.

En el marco de la reforma fiscal en España, el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, presentado al Gobierno en febrero de 2014, centró el nú-

---

cualificado en términos medioambientales, figura que puede plantear problemas de constitucionalidad por cuanto su hecho imponible se configura por referencia al uso de combustibles nucleares en la generación de energía eléctrica.

<sup>56</sup> La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que regulan el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (BOJA 251, de 31 de diciembre) creó y reguló diversos impuestos ecológicos, y entre ellos el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, con la finalidad de la protección y defensa del medio ambiente. La disposición adicional decimoquinta de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre (publicada en BOJA núm. 254, de 31 de diciembre de 2013) deja sin efecto, desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003.

<sup>57</sup> Declarado nulo por el TC.

<sup>58</sup> Ley 1/2012, de 28 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras (BOCyL 42, de 29 de febrero) creó el impuesto, siendo el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre (BOCyL 180, de 18 de septiembre) el que regula con texto refundido los vigentes tributos propios. El Impuesto sobre la afección medioambiental comprende la causada por los parques eólicos y grava la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en el territorio de dicha comunidad.

<sup>59</sup> La Ley 9/2011, de 21 de marzo (BOCM 63, de 31 de marzo) crea el canon eólico aplicable al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma «con el fin de preservar la cohesión, el equilibrio territorial y el medio natural, en cuanto entorno físico soporte de la actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento, en su consideración de bien jurídico protegido, y al objeto de contribuir al desarrollo de un modelo energético y económico sostenible, con carácter de ingreso compensatorio y como prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real» (art. 2).

<sup>60</sup> La Ley 8/2009, de 22 de diciembre (BOG 252, de 29 de diciembre de 2009) crea el canon eólico aplicable al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia «al objeto de contribuir a regular y preservar el medio ambiente en su consideración de bien protegido, con carácter de ingreso compensatorio y como prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real» (art. 8).

<sup>61</sup> Ley 1/2012, de 28 de febrero, ya citada (*ut supra* nota 57).

<sup>62</sup> Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre.

<sup>63</sup> Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (DOG 251, de 29 de diciembre).

<sup>64</sup> Ley 5/1986, de 28 de julio (BOC 90, de 1 de agosto).

cleo principal de la reforma en los impuestos medioambientales, fundamentándola en una modificación profunda de la fiscalidad de la energía, «que fije las bases impositivas a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, garantizándose así la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las diversas fuentes energéticas».

Se propuso en el Informe la eliminación de numerosos impuestos y cánones «supuestamente ambientales» establecidos por las CC. AA. y que, a juicio de la Comisión de Expertos, carecen de esa justificación, además de que no pueden cumplir eficientemente sus objetivos medioambientales, «como los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico e impuesto sobre agua embalsamada. En otros casos se propone corregir la dispersión normativa existente, como en el caso de los impuestos sobre emisiones atmosféricas distinta del CO<sub>2</sub>, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos»<sup>65</sup>.

En particular, respecto a los impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono se considera en dicho Informe que «los establecidos en Andalucía y Aragón carecen de sentido, y deberían eliminarse a través de una adecuada negociación con las CC. AA. Además, su coordinación con los permisos de emisiones plantea problemas difíciles de resolver a la luz de la prohibición de ayudas de Estado. En 2012, el Impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera recaudó 5,4 millones de euros, mientras que la recaudación del impuesto andaluz ascendió a 6 millones de euros»<sup>66</sup>.

Dado que otras CC. AA. han establecido impuestos sobre emisiones atmosféricas de óxidos de azufre y óxidos de nitrógeno (Galicia, Aragón, Murcia, Andalucía, Castilla-La Mancha y Valencia), compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH<sub>3</sub> (Murcia), una vez que un importante número de CC. AA. han establecido este impuesto, entiende el Informe que «parece adecuado que se regule por el Estado como impuesto cedido a las comunidades que no lo han establecido, negociándose con las comunidades que ya disponen de él la sustitución del impuesto por el nuevo impuesto cedido. Lo mismo cabe decir del impuesto sobre emisiones de dióxido de azufre»<sup>67</sup>.

También se propone sustituir los actuales cánones autonómicos de vertidos por un impuesto estatal cedido a las CC. AA., que podrían variar los tipos dentro de unos límites fijados por la ley estatal y que permitan tener en cuenta los costes de las infraestructuras de depuración así como los costes medioambientales y los costes del recurso<sup>68</sup>.

<sup>65</sup> Vid. Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, págs. 13 y 14.

<sup>66</sup> Vid. Informe citado, pág. 343.

<sup>67</sup> Vid. Informe citado, pág. 347.

<sup>68</sup> Vid. Informe citado, pág. 346 y Propuesta número 99.

#### 4. EL MARCO ARMONIZADOR DE LA UNIÓN EUROPEA: LA DIRECTIVA DE IMPOSICIÓN ENERGÉTICA

A diferencia de lo que pueda pensarse, el marco comunitario europeo de la tributación de los productos energéticos y de la electricidad no es muy estricto. Por el contrario, es un marco flexible y largamente consensuado, resultado práctico del proceso fallido de proyectos ambiciosos.

La Directiva 2003/96, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad<sup>69</sup> tiene por finalidad garantizar el funcionamiento del mercado interior y la consecución de objetivos de políticas comunitarias que requieren niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón<sup>70</sup>.

Como destaca BOESHERTZ, un aspecto clave en las discusiones en el seno del Consejo en el proceso de aprobación de la Directiva, fue el de las relaciones entre las reducciones y exenciones fiscales y las reglas sobre ayudas de Estado. Los Estados miembros y la industria querían garantizar que las reducciones y exenciones fiscales que estaban negociando no serían objeto de cuestionamiento por parte de la Comisión, en el momento de la transposición a la normativa nacional<sup>71</sup>.

El concepto de «nivel mínimo de imposición» utilizado en la Directiva es clave para entender la armonización de la fiscalidad ambiental comunitaria europea en el sector de la energía. Se define como «la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de la electricidad en el momento de su puesta a consumo»<sup>72</sup> y se ordena que los Estados miembros lo apliquen a los productos energéticos y de la electricidad que caen en el ámbito de la Directiva<sup>73</sup>, aunque el nivel mínimo de tributación no se exige a la producción de calor, por la sola razón de ser objeto de un comercio intracomunitario muy limitado<sup>74</sup>.

La idea subyacente parece simple: consiste en que los Estados miembros hagan tributar los productos energéticos y de la electricidad garantizando niveles de tributación desde los mínimos previstos. Sin embargo, la Directiva fija una serie de exclusiones que encuentran su lógica, como explica THIEFFRY<sup>75</sup>, en la coherencia con el ámbito de aplicación de la Directiva expresado por re-

<sup>69</sup> Vid. DO L 283, de 31 de octubre de 2003.

<sup>70</sup> Vid. Considerando 3 de la citada Directiva.

<sup>71</sup> Vid. BOESHERTZ, D.: «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, 4, 2003, pág. 214.

<sup>72</sup> Vid. artículo 4.2 de la citada Directiva.

<sup>73</sup> Vid. artículo 4 en relación con el 2 de la citada Directiva.

<sup>74</sup> Vid. Considerando 16 de la versión consolidada de la Directiva (localizable en la dirección: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0096:20040501:ES:PDF>).

<sup>75</sup> Vid. THIEFFRY, P.: *Droit de l'environnement de l'Union Européenne*, 2.ª ed., Bruselas: Bruylant, 2011, pág. 753.

ferencia a la nomenclatura combinada<sup>76</sup>. Desde su entrada en vigor, los productos energéticos y de la electricidad están sometidos a impuestos cuando se utilizan como carburantes o combustibles de calefacción y no lo están cuando sirven de materia prima o intervienen en reducciones químicas o en procedimientos electrolíticos o metalúrgicos. También se excluyen los productos energéticos de doble uso<sup>77</sup>, la electricidad cuando represente más del 50% del coste de un producto<sup>78</sup> o los procesos mineralógicos<sup>79</sup>.

La DIE constituyó un avance en el momento de su adopción, por establecer un marco unitario de la imposición de productos energéticos y de la electricidad<sup>80</sup> y la obligación de someter a tributación el consumo de todos los productos de la energía amparados<sup>81</sup>, aunque al admitir exenciones y reducciones, siempre y cuando no se perjudique el buen funcionamiento del mercado interior, se optó de entrada por un modelo de difícil equilibrio entre garantizar un nivel homogéneo de tributación y no perjudicar la competencia<sup>82</sup>.

Interesa especialmente destacar la posibilidad de que el Consejo, a propuesta de la Comisión, autorice a cualquier Estado miembro a introducir más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas, debiendo valorar la Comisión, especialmente, las políticas

<sup>76</sup> Como establece el apartado 5 del artículo 2, los códigos de la nomenclatura combinada referidos en la DIE son los del Reglamento 2031/2001 de la Comisión, de 6 de agosto de 2001, por el que se modifica el anexo I del Reglamento 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común.

<sup>77</sup> Especifica el artículo 2 en su apartado 4 b) que «un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para la calefacción como para fines distintos del carburante de automoción y combustible para la calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos deben considerarse de doble uso».

<sup>78</sup> El coste de un producto se define, a efectos de la Directiva como «la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo, a escala de la empresa, tal y como se define en el artículo 11. El coste se calcula por unidad en promedio. El "coste de la electricidad" se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de la electricidad si se genera en la empresa» [vid. art. 2, apdo. 4 b)].

<sup>79</sup> Los procesos mineralógicos se definen como «los procesos clasificados en la nomenclatura NACE con el código DI 26, "industrias de otros productos minerales no metálicos" en el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea» [vid. art. 2, apartado 4 b)].

<sup>80</sup> Durante mucho tiempo, el sistema de mínimos de imposición se aplicaba solo a los aceites minerales y con la Directiva se amplió al carbón, al gas natural y a la electricidad.

<sup>81</sup> En Dinamarca, por ejemplo, hasta entonces, el sector industrial de la energía había estado exento de tributación. De 1993 a 1995, tuvo una bonificación del 50% a la que se añadían esquemas de devolución diferenciando los costes de energía pagados en relación con el total de ventas. Vid. ANDERSEN, M. S. y EKINS, P.: *Carbon Energy Taxation. Lessons from Europe*, 2009, págs. 259 y ss.

<sup>82</sup> Vid. artículos, 15, 16 17 y 19 de la citada Directiva. Sobre el impacto de la consideración a la competencia, vid. CHALIFOUR, N. et ál. (edit.): *Critical Issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives*, vol. V, New York: Oxford University Press, 2008. En unos casos, estas medidas se fundamentan en la preocupación por el medio ambiente, en otros, en el interés público.

de medio ambiente, energía y transporte<sup>83</sup> porque ello significa la posibilidad de flexibilizar aún más la regla del nivel mínimo de imposición, mediante decisión individualizada del Consejo.

Respecto de las competencias de Consejo y la Comisión en la autorización y control de las reducciones y exenciones fiscales, es especialmente ilustrativo el caso *Euralluminia SpA*.<sup>84</sup>, en el que el Tribunal de Justicia parte en su razonamiento de la base de que las normas en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales, en particular, las relativas a los impuestos especiales, y las normas en materia de ayudas de Estado, pretenden alcanzar un mismo objetivo, a saber, el fomento del buen funcionamiento del mercado interior luchando, en particular, contra las distorsiones de competencia.

Habida cuenta de su objetivo común, la aplicación congruente de estas distintas normas obliga a considerar que el concepto de «distorsión de competencia» tiene el mismo alcance y significado en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales que en ayudas de Estado. Por lo tanto, en tanto en cuanto las normas en materia de armonización de las legislaciones fiscales nacionales confieren expresamente a las instituciones de la Unión, es decir, a la Comisión, que propone, y al Consejo, que dispone, la responsabilidad de apreciar la existencia de una posible distorsión de competencia, con el fin de autorizar o no a un Estado miembro aplicar o seguir aplicando una exención del impuesto especial armonizado o la existencia de una posible competencia desleal o distorsión en el funcionamiento del mercado interior que justifique la reconsideración de una autorización ya otorgada, en caso de apreciación negativa, debe la Comisión proponer al Consejo que no autorice la exención solicitada o, en su caso, que suprima o modifique la autorización de exención ya otorgada. En el supuesto de apreciación distinta del Consejo a este respecto, la Comisión puede ejercer las facultades que le confiere el Tratado para interponer, ante el juez de la Unión, un recurso de anulación contra la decisión del Consejo de autorizar una exención o de mantener una autorización de exención ya otorgada, con el fin de que se compruebe que objetivamente no se da ninguna distorsión de la competencia, ninguna competencia desleal ni ninguna distorsión en el funcionamiento del mercado interior provocada por esa exención<sup>85</sup>.

Asimismo, señala el Tribunal en el citado caso que los artículos 87 del TCE y 88 del TCE —actuales 107 y 108 TFUE— reservan a la Comisión una función central para el reconocimiento de la posible incompatibilidad de una ayuda y que «la facultad en materia de ayudas de Estado que confiere al Consejo el artículo 88 del TCE, apartado 2, párrafo tercero, tiene carácter excepcional, lo que implica que debe ser objeto necesariamente de una interpretación estricta»<sup>86</sup>.

<sup>83</sup> Vid. artículo 19.1 tercer párrafo y 19.3 de la Directiva.

<sup>84</sup> Vid. Asunto C-272/12P, *Comisión Europea c. Irlanda y otros*, Sentencia de 10 de diciembre de 2013 (ECLI:EU:C:2013:812) y T-90/06 RENV, STG de 21 de marzo de 2012 (ECLI:EU:T:2012:134), por la que se anula la Decisión 2006/323/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 2005.

<sup>85</sup> Vid. apartado 39 de la Sentencia de 10 de diciembre de 2013, y referencias a los correspondientes apartados de la sentencia recurrida, en el Asunto C-272/12P, *Euralluminia SpA* citada *ut supra* en nota 84.

<sup>86</sup> Vid. apartado 48 de la Sentencia de 10 de diciembre de 2013, dictada en el Asunto C-272/12P, *Euralluminia SpA*, que remite a la Sentencia de 4 de diciembre de 2013, Comisión/Consejo, C-111/10, apartado 39.

El problema más acentuado de la DIE es que su diseño no emite la necesaria señal que jerarquice los comportamientos necesarios para reducir las emisiones contaminantes de los productos y promover la eficiencia energética<sup>87</sup>, en otras palabras, no es coherente con un alto nivel de protección ambiental. Pero también ha sido objeto de otras duras críticas, porque los niveles mínimos de imposición son tan bajos que muchos de los impuestos estatales son de facto superiores y porque sus amplias excepciones dejan un margen de discrecionalidad muy amplio a los Estados miembros. Así, desde el punto de vista de la política fiscal, puede conducir a una especie de carrera a la baja, que obliga a algunos de los Estados miembros y no a los «viejos» Estados miembros –que ya hacían tributar de forma elevada la energía– siendo así que los impuestos a la energía constituyen una cómoda fuente de financiación para los Estados<sup>88</sup>. De otro lado, también se ha criticado que «ni se estableció vinculación alguna de los tipos con el contenido energético y los niveles de emisiones, ni se abordaron las condiciones de desigualdad entre operadores en función del tipo de energía utilizada, con una clara ventaja para los consumos de carbón y diésel y un perjuicio relativo para las energías renovables»<sup>89</sup>.

Por estos y otros motivos relacionados con los cambios de precios, estrategias y políticas energéticas así como con la necesaria coordinación con la regulación del régimen comunitario de comercio de derechos de emisión, la Directiva fue objeto de seria revisión desde la Propuesta realizada por la Comisión en el año 2011<sup>90</sup>. La Propuesta de la Comisión tenía por objeto la adaptación de la Directiva al nuevo entorno y, en particular, pretendía introducir las adaptaciones necesarias para asegurar su mayor ajuste a los objetivos sobre cambio climático y energía, tal y como pidió el Consejo Europeo en marzo de 2008<sup>91</sup>.

La Propuesta partía de los defectos de la actual situación y perseguía asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía para crear condiciones de igualdad entre los consumidores independientemente de la fuente de energía utilizada, crear un marco adaptado para la fiscalidad de las energías renovables y para la aplicación de la imposición sobre el CO<sub>2</sub> a fin de complementar las señales de precio del carbono establecidas por el régimen comunitario de derechos de emisión,

<sup>87</sup> Entre otros muchos autores, *vid.* DÍAZ SOARES, C.: «Critical analysis of European Energy Taxation Directive and the 2011 European Commission Proposal. For its revision from a normative environmental tax perspective», en: *Market Instruments and Sustainable Economy*, YABAR STERLING, A. (dir.) et. ál., Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Instituto Universitario de Ciencias Ambientales, 2012, pág. 50.

<sup>88</sup> *Vid.* SPASSOVAM, V. y GARELLO, P.: *Energy Policy and Energy Taxation in the EU*, Institute for Research in Economic and Fiscal Issues, 2010, págs. 11 y 12.

<sup>89</sup> *Vid.* GAGO, A. y LABANDEIRA, X.: «Un nuevo Modelo de Reforma Fiscal Verde», *Economics for Energy*, WP 03/2012, pág. 4.

<sup>90</sup> *Vid.* Comisión Europea: Bruselas, 13 de abril de 2011, COM (2011) 169 final, 2011/0092 (CNS), C7-0105/11, citado en nota 3 *ut supra*.

<sup>91</sup> *Vid.* Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de 13-14 de marzo de 2008 (7652/1/08 rev. de 20 de mayo de 2008). En estos momentos, hay un nuevo marco estratégico para las políticas de cambio climático y energía con vistas al año 2030.

evitando, al mismo tiempo, solapamientos entre los dos instrumentos<sup>92</sup>. Se trataba pues de una iniciativa regulatoria más acorde que la vigente a los parámetros ambientales, al contemplar que el índice de referencia de la tributación mínima (medida en el volumen consumido) cambiaría para pasar a medirse en contenido de energía y emisiones. Además, hacía frente a muy diversos problemas, pues es sabido que en la versión actualmente vigente, la DIE no asegura el deseable grado de coherencia en el tratamiento de las fuentes de energía fósil básicas y de la electricidad<sup>93</sup> y tampoco permite una adecuada señal de precios mediante los niveles mínimos de imposición respecto de las políticas de cambio climático, cuando los Estados miembros recurren a la imposición relacionada con el CO<sub>2</sub> a fin de reducir las emisiones. Se reconoce además, por parte de la Comisión, que tampoco el tratamiento fiscal a las fuentes de energía renovables es el adecuado pues al asentarse en normativa de una época desfasada<sup>94</sup> y supone que la energía se grava tanto si se asegura la limitación de emisiones de CO<sub>2</sub> mediante el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión como si no, de manera que pueden solaparse los dos instrumentos o faltar por completo uno de los dos, con la consiguiente pérdida de coste/eficiencia, y/o el efecto de falseamiento del mercado interior.

En atención a las circunstancias antes descritas, la Propuesta de 2011 definía una imposición mínima para cada producto energético distinguiendo dos tramos, uno ligado a las emisiones de CO<sub>2</sub> atribuible al consumo de los productos en cuestión (imposición vinculada al CO<sub>2</sub>) y otro, basado en el contenido en energía de tales productos (imposición sobre el consumo energético general). El primero se basaría en los factores de emisión de CO<sub>2</sub> de referencia<sup>95</sup> y el segundo, en el valor calorífico neto de los productos energéticos y de la electricidad<sup>96</sup>. Preveía también que la imposición distinta de la relacionada con el CO<sub>2</sub> debe estar vinculada al contenido en energía de las fuentes de energía y contemplaba la posibilidad para España de imponer tipos más altos

<sup>92</sup> *Vid.* exposición de motivos.

<sup>93</sup> Teniendo en cuenta el contenido en energía de los diversos productos, los niveles mínimos de imposición varían sustancialmente según el producto y se favorecen algunos productos, siendo el tratamiento más favorable el del carbón. Esta situación implica también que algunas empresas resulten favorecidas respecto a otras, según la fuente de energía que utilicen.

<sup>94</sup> La fiscalidad estándar de los combustibles renovables se basa en el volumen y en el tipo aplicable al producto fósil sustituido por el renovable, sin tener en cuenta el contenido en energía más bajo de los combustibles renovables y, por tanto, que el mismo tipo impositivo da lugar a una carga comparativamente más alta respecto a los combustibles fósiles competidores. Además, el tratamiento fiscal estándar de los combustibles renovables no se adapta a sus características y cualquier adaptación solo puede adoptar la forma de desgravación opcional sujeta a una evaluación rigurosa por parte de la Comisión Europea como ayuda estatal.

<sup>95</sup> Factores establecidos en la sección 11 del anexo I de la Decisión 2007/589 de la Comisión, de 18 de julio de 2007, por la que se establecen directrices para el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero de conformidad con la Directiva 2003/87 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 229, de 31 de agosto de 2007, pág. 1).

<sup>96</sup> El valor es el fijado en el anexo II de la Directiva 2006/32. En el caso de la biomasa o de los productos hechos de biomasa, el valor se fija en el anexo III de la Directiva 2009/28, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/177 y 2003/30 (DO L 140 de 5 de junio de 2009, pág. 16).

sobre el consumo energético general en algunas partes de su territorio, reconociendo el proceso de descentralización a largo plazo<sup>97</sup>.

En relación con las exenciones y reducciones impositivas, la Propuesta también incluía cambios de interés. Así, por ejemplo, limitar la exención del artículo 14, apartado 1, letra a), aplicada a los productos utilizados para producir electricidad a la imposición sobre el consumo energético general<sup>98</sup> y añadir un nuevo apartado en el artículo 14 para eximir de impuestos, durante un periodo limitado a ocho años, la electricidad producida en tierra y directamente suministrada a los buques atracados en puerto<sup>99</sup>.

De otra parte, a fin de dar una señal de precios del CO<sub>2</sub> coherente y amplia fuera del RCDE, se proponía añadir un nuevo párrafo 3 al artículo 14, para limitar a la imposición sobre el consumo energético general la exención de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, letra a), aplicada a los productos energéticos utilizados para generar electricidad. Sin embargo, se entendió que esta disposición no debía aplicarse a los productos energéticos utilizados para generar electricidad a bordo de los buques, ya que es muy difícil, en la práctica, distinguir entre los productos energéticos utilizados con este fin y los utilizados para la navegación.

Respecto a la imposición relacionada con el CO<sub>2</sub>, para las instalaciones pertenecientes a sectores o subsectores que se consideren expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono, se incluía la propuesta de establecer una desgravación<sup>100</sup> por considerarse que es necesario limitar el posible impacto en los costes de la fiscalidad relacionada con el CO<sub>2</sub> en los sectores y subsectores expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono y que se necesitan medidas de transición que eviten costes indebidos y, al mismo tiempo, mantengan la eficacia medioambiental de la imposición relacionada con el CO<sub>2</sub>, de manera similar a lo conseguido mediante la asignación gratuita de derechos de emisión en virtud de la Directiva 2003/87.

A fin de mantener totalmente el incentivo para reducir emisiones, se consideraba en la Propuesta de reforma de la DIE que esta desgravación debe basarse en el consumo energético histó-

<sup>97</sup> Vid. artículo 1, apartado 13 de la Propuesta relativo al artículo 18 de la DIE. Este reconocimiento, que se otorgaba también a Francia, se fundamentaba en la especial estructura administrativa y para facilitar la implantación de la autonomía financiera en las CC. AA. Si otros Estados miembros hubieran deseado introducir un sistema similar de diferenciación regional de la imposición, hubieran tenido que solicitar a la Comisión que presentase una propuesta formal para modificar la DIE, basándose en el artículo 113 del TFUE.

<sup>98</sup> Vid. artículo 1, apartado 11, letra b), de la Propuesta.

<sup>99</sup> Vid. artículo 1, apartado 11, letra a), inciso ii) de la Propuesta. En su forma actual, el artículo 14, apartado 1, letra c), obliga a los Estados miembros a eximir de impuestos la electricidad producida a bordo de buques, incluidos los atracados en puerto, mientras que el artículo 15, apartado 1, letra f) les permite ampliar esta exención fiscal a las vías navegables interiores. En algunos puertos existe una alternativa más limpia consistente en el uso de electricidad procedente de tierra, esto es, conexión a la red terrestre.

<sup>100</sup> Vid. el nuevo artículo 14 bis de la DIE, recogido en el artículo 1, apartado 12 de la Propuesta.

rico de una instalación durante un periodo de referencia especificado<sup>101</sup>. Además, la cuantía de la exención debe reflejar el impuesto sobre el CO<sub>2</sub> que habría generado la instalación, calculado basándose en las cifras de consumo histórico y suponiendo que se haya utilizado un combustible de referencia eficiente en cuanto al CO<sub>2</sub>.

Además de lo anterior, se proponía limitar todo lo posible las reducciones y exenciones opcionales del artículo 15 a la imposición sobre el consumo de energía general, con el fin de dar una señal sobre el precio del CO<sub>2</sub> coherente y amplia fuera del RCDE<sup>102</sup>.

Como se ha puesto de relieve al comienzo de este trabajo, la Propuesta de reforma de la DIE ha sido retirada y los defectos que pretendía corregir han quedado pendientes de ser de nuevo abordados.

## 5. EL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO COMO LÍMITE A LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS A LA ENERGÍA: ESPECIFICIDAD DEL BLOQUE NORMATIVO DE REFERENCIA

Llegados a este punto, resulta claro que el control de ayudas estatales limita la autonomía del Estado y las CC. AA. en el establecimiento de tributos a la energía y en el uso y diseño de incentivos fiscales, en tanto unos y otros pueden ser calificados de ayudas estatales contrarias al Derecho de la UE. Se trata de una forma de armonización fiscal negativa pues las legislaciones de los Estados miembros van ajustándose a los parámetros del Derecho de la UE al son que marcan las decisiones de la Comisión, bajo el control del TJUE y con apoyo de los órganos jurisdiccionales nacionales, que han de cooperar al buen funcionamiento de la política de competencia<sup>103</sup>.

<sup>101</sup> Bien del 1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2008, bien del 1 de enero de 2009 al 31 de diciembre de 2010.

<sup>102</sup> Vid. artículo 1, apartado 13, letra a), de la Propuesta. Sin embargo, esto no se aplicaría a las letras f) y h) ni al artículo 15, apartado 1, porque se considera que los Estados miembros deben continuar beneficiándose de la flexibilidad total que tienen para aplicar exenciones o reducciones en beneficio de los hogares y las organizaciones de caridad, por razones sociales [letra h)]. Se propone suprimir gradualmente la posibilidad de aplicar exenciones o reducciones al gas natural y el GLP, por ser productos que no son de origen renovable [letra i)]. En cuanto a las exenciones o reducciones de la letra f), aplicables a los productos energéticos suministrados para uso como combustible de navegación por vías navegables interiores, se basan en los convenios internacionales, al menos, para algunas de estas vías y las operaciones de dragado de las vías navegables y de los puertos de la letra k) constituyen operaciones complementarias. Las exenciones o reducciones de la letra j) para las aeronaves y buques corresponden a exenciones similares aplicadas a efectos del IVA y están relacionadas con las actividades que gozan de una exención en virtud del artículo 14, apartado 1, letras b) y c), basadas en convenios internacionales. El gas de hulla al que se refiere el apartado 1, correspondiente a la categoría del código 2705 de la NC es un producto que normalmente se emplea en la industria siderúrgica como subproducto del combustible utilizado en los procesos metalúrgicos. Tras la consulta a los Estados miembros, se llegó a la conclusión de que someterlo a imposición crearía una carga administrativa desproporcionada, tanto para las empresas como para las Administraciones.

<sup>103</sup> La Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 1995 (DO C 312), sirvió de guía para la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en el ámbito de las ayudas de Estado, aunque siempre desde

A diferencia de otros sectores económicos, la aplicación de las normas comunitarias europeas sobre control de ayudas de Estado al sector de la energía, no puede entenderse sin partir de la propia especificidad del marco normativo a la que ya hemos hecho referencia, pues las normas del TFUE se completan con la DIE<sup>104</sup>, las Directrices sobre ayudas al medio ambiente y la energía<sup>105</sup> y el Reglamento de exención por categorías<sup>106</sup>, con remisiones normativas cruzadas entre estos tres instrumentos normativos o informativos que permiten deducir los criterios a considerar en este sector. Si una determinada ayuda fiscal no está expresamente contemplada en el Reglamento de exención por categorías o en las Directrices, debe esta ser valorada conforme a los criterios generales de compatibilidad fijados en el Tratado<sup>107</sup> pero aun en el caso de que esté contemplada en dichas disposiciones, no debe olvidarse la prevalencia del Derecho originario en caso de conflicto respecto al Derecho derivado y al *soft law*.

El artículo 107 del TFUE establece una regla general de prohibición, declarando en su apartado primero la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior «en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Este mismo precepto en su apartado tercero, contempla los supuestos de posibilidad de exención de medidas sujetas a la prohibición, exención que puede establecerse en bloque –en reglamentos generales de exención por categorías– o mediante decisiones individuales de la Comisión. En el primer caso, los Estados deciden sujetos al control de la Comisión respecto del cumplimiento de los requisitos y en el segundo, es la Comisión la que decide, sujeta al control de legalidad por parte del TJUE.

Por su parte, el apartado tercero del artículo 108 del TFUE establece la obligación de notificar a la Comisión los proyectos de ayudas y establece un control preventivo de ayudas nuevas y modificación de ayudas existentes en los siguientes términos: «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerase que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el

---

la consideración de que únicamente la Comisión puede decidir si una ayuda de Estado es compatible con el mercado común, esto es, si la autoriza (apdo. 8). Esta Comunicación ha sido sustituida por una nueva (DO C 85, de 9 de abril de 2009) pero mantiene esta misma regla (*vid.* apdos. 20 y 92).

<sup>104</sup> DO L 283, de 31 de octubre de 2003.

<sup>105</sup> *Vid.* Comisión, Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente y la energía 2014-2020 (DOUE C 200, de 28 de junio de 2014).

<sup>106</sup> *Vid.* Reglamento de la Comisión 651/2014, de 17 de junio de 2014, «por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías)» (DO L 187, de 26 de junio de 2014).

<sup>107</sup> *Vid.* VILLAR EZCURRA, M.: «State Aids and Energy Taxes: Towards a Coherent Reference Framework», *Intertax*, vol. 41, Issue 6 & 7, pág. 341.

apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva». Esta obligación impuesta a los Estados tiene efecto directo, de manera que si una ayuda nueva o la modificación de una existente (que puede calificarse de «abusiva») no se notifica a la Comisión, puede el interesado invocar la incompatibilidad de la ayuda por irregularmente acordada –no por incompatible–, ante sus propios tribunales internos y estos están obligados a proteger los derechos individuales afectados por las infracciones de la obligación de suspensión, evitando que el pago de una ayuda ilegal tenga lugar o/y ordenando del beneficiario la recuperación de la ayuda<sup>108</sup>.

El artículo 109 del TFUE recoge la posibilidad de aprobar reglamentos de exención por categorías y reglamentos de aplicación, del modo que sigue: «El Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento».

Los reglamentos de exención por categorías eximen a los Estados miembros de la UE de la obligación de notificar las ayudas, aunque no comprenden cambios en el ámbito de lo prohibido. Se trata no de autorizar excepcionalmente una ayuda que normalmente resultaría incompatible con el mercado interior por efecto del artículo 107 del TFUE y de sus reglamentos de aplicación, sino de dictar las normas apropiadas para facilitar la ejecución de los artículos 107 y 108 del TFUE, y de precisar, de forma general y abstracta, sus condiciones de aplicación. Al aplicar la prohibición de ayudas estatales a exenciones e incentivos fiscales, es fácil que se cumplan las condiciones para estar ante ayudas de Estado. Sin embargo, ha de verificarse que la medida en cuestión cumple con las condiciones establecidas en el artículo 107.1 del TFUE, esto es, que existe una ventaja imputable al Estado, de carácter selectivo y que afecta a la competencia.

Es importante insistir, sobre todo por lo que se refiere a medidas fiscales a la energía, en que las ayudas de Estado se refieren a medidas que afectan a la libre competencia en el mercado interior y en que la clave para valorar la legalidad de una medida es analizar su efecto económico y no su finalidad, pues esta no es relevante a la hora de calificar la medida como «ayuda estatal».

En efecto, el concepto de ayuda estatal es un concepto autónomo de Derecho comunitario<sup>109</sup>, un concepto amplio en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase. Para que exista ayuda han de darse las condiciones de selectividad (no generalidad de la medida), imputabilidad al Estado, falseamiento de la competencia (real o potencial) y afectación a los intercambios comerciales entre Estados miembros, pero de entre estos requisitos, el que presenta más proble-

<sup>108</sup> Comunicación de la Comisión citada *ut supra* (DO C 85, de 9 de abril de 2009), apartados 28 y 30.

<sup>109</sup> No necesariamente una ayuda según la norma nacional será una ayuda en el sentido del Tratado y viceversa, es más el concepto de ayuda de Estado es objetivo y se deduce de las disposiciones del Tratado. *Vid.* el Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1 del TFUE (nota 14 *ut supra*).

mas de determinación es el de la selectividad material, generalmente por la dificultad de los Estados miembros de probar que la ayuda no favorece a determinadas empresas o producciones<sup>110</sup>.

Así pues, el artículo 107, apartado 1 del TFUE establece el principio de prohibición de las ayudas estatales con el fin de evitar que distorsionen la competencia en el mercado interior y afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Pero, como hemos afirmado, la cláusula de prohibición es flexible y así, entre otros motivos, las ayudas podrán considerarse compatibles si fomentan la ejecución de un proyecto importante de interés común europeo, si están destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro<sup>111</sup> o si están destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas en la UE, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios de forma contraria al interés común<sup>112</sup>.

Respecto a las exenciones en bloque, el artículo 44 del nuevo Reglamento general de exención por categorías de 2014, se refiere a las ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales de la Directiva 2003/96, y establece que estas serán compatibles y quedarán dispensadas de la obligación de notificación si cumplen las condiciones establecidas en la DIE, pues se considera y presume que tienen efecto incentivador. Los requisitos que estas ayudas deben cumplir son comunes al resto de ayudas contempladas en el Reglamento<sup>113</sup> añadiéndose dos: de un lado, los beneficiarios de la reducción deben pagar al menos el nivel mínimo de imposición establecido por la DIE y deben ser seleccionados sobre la base de criterios de objetividad y transparencia; y, por otra parte, las reducciones fiscales deben aplicarse en los tipos de gravamen, adoptar la forma de compensación o una combinación de ambas. El diseño pues del incentivo fiscal es fundamental para caer o no en el ámbito de aplicación de este precepto.

En cuanto a exenciones individuales, esto es, la posibilidad de que la Comisión declare la compatibilidad de la ayuda, se ha de atender a los criterios puestos de manifiesto por la Comisión en sus comunicaciones y directrices ad hoc. Sin embargo, ocurre que mientras existe una Comunicación referida a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa publicada en el año 1998<sup>114</sup>, no se han publicado directrices para impuestos indirectos, si bien de algún modo algunos criterios pueden deducirse para los impuestos que puedan considerarse «medioambientales» en los términos definidos por Reglamento y Directrices, al haber sido estos contemplados tradicionalmente en las Directrices sobre medidas medioambientales, recientemente ampliadas –para el periodo 2014-2020– a la energía, Directrices que expresamente se refieren a las ayudas que adoptan la forma de incentivos fiscales<sup>115</sup>.

<sup>110</sup> Vid. sobre el tema, el trabajo de SOLER ROCH, M. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006.

<sup>111</sup> Sobre la base del apartado 3, letra b) del artículo 107 del TFUE.

<sup>112</sup> Sobre la base del apartado 3, letra c) del artículo 107 del TFUE.

<sup>113</sup> En los artículos 1 a 9.

<sup>114</sup> DO C-384, 10 de diciembre de 1998. Vid. asimismo el Informe de la Comisión de 9 de febrero de 2004, sobre la aplicación de la Comunicación sobre ayudas estatales y fiscalidad directa.

<sup>115</sup> Vid. especialmente apartados 167-180.

En estas Directrices, se aplican para los impuestos indirectos «medioambientales» principios comunes contemplados en la Comunicación sobre ayudas e imposición directa, en concreto los principios relativos a la justificación de la ayuda por la naturaleza y la economía del sistema, aunque las medidas relacionadas con impuestos indirectos presentan peculiaridades no contempladas en la Comunicación de 1998<sup>116</sup>.

Se ha afirmado por parte de diversos estudiosos de estos temas, que la base más importante para establecer la compatibilidad de una reducción o exención fiscal en el caso de los impuestos sobre la energía la constituyen las Directrices sobre las ayudas estatales al medio ambiente<sup>117</sup> y así lo confirma el Tribunal General de la UE en su Sentencia de 11 de diciembre de 2014, con ocasión de la consideración como ayuda estatal de las medidas del sistema austriaco de electricidad<sup>118</sup>. Pues bien, para que las medidas de fiscalidad a la energía en forma de reducciones fiscales sean compatibles con el mercado interior, deben ser «necesarias y basarse en criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios y las empresas interesadas deben contribuir a mejorar la protección del medio ambiente», y además, deben limitarse a periodos máximos de 10 años, según lo dispuesto en las Directrices sobre medio ambiente y energía para el periodo 2014-2020<sup>119</sup>.

Se presume el cumplimiento de los requisitos de necesidad y proporcionalidad si los beneficiarios pagan al menos el nivel mínimo de impuestos establecido por la Directiva aplicable, de haberla –como es el caso de la DIE–, si la elección de los beneficiarios se basa en criterios objetivos y transparentes y, por último, si las ayudas se conceden en principio de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia, si se hallan en una situación de hecho similar.

En caso contrario, esto es, si estamos ante impuestos no armonizados o ante beneficiarios de la reducción fiscal, que paguen menos del nivel mínimo de imposición aplicable en la UE, el enfoque aplicable no es el simplificado –anteriormente expuesto– sino que, por el contrario, se exige a los Estados miembros demostrar la necesidad y proporcionalidad de la ayuda. Así, la necesidad dependerá de que se cumplan las siguientes condiciones acumulativas: a) La elección de los beneficiarios se ha de basar en criterios objetivos y transparentes y concederse las ayudas en principio de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia si se hallan en una situación de hecho similar; b) El impuesto medioambiental sin reducción entraña un incremento considerable de los costes de producción, calculados como una proporción

<sup>116</sup> Vid. Comisión Europea: *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, Bruselas, 9 de febrero de 2004, C (2004) 434, apartado 72.

<sup>117</sup> Así lo afirma con toda rotundidad Boeshertz. Vid. BOESHERTZ, D.: «Community state aid policy and energy taxation», *EC Tax Review*, núm. 4, 2003, pág. 217.

<sup>118</sup> Nos remitimos a nuestro comentario de esta Sentencia (EU:T:2014:1060) publicado en *Quincena Fiscal*, núm. 14/2015, págs. 151-181.

<sup>119</sup> Vid. apartados 168 y 169 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

del valor bruto añadido para cada sector o categoría de beneficiarios individuales; y c) El considerable incremento de los costes de producción no puede repercutirse en los consumidores sin provocar reducciones significativas de las ventas<sup>120</sup>. Por su parte, la verificación del cumplimiento del requisito de la proporcionalidad dependerá del modo en que los beneficiarios paguen como mínimo el 20% del impuesto medioambiental nacional o la reducción fiscal esté supeditada a la celebración de acuerdos ambientales para reducir la contaminación<sup>121</sup>.

En el supuesto de un impuesto sobre el carbono aplicado a los productos energéticos utilizados en la producción de electricidad, establecen las Directrices medioambientales a que nos venimos refiriendo, que el proveedor de electricidad es responsable del pago del impuesto. Tal impuesto sobre el carbono puede concebirse de manera que apoye y esté directamente relacionado con el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión gravando el carbono. Sin embargo, el precio de la electricidad aumenta si estos costes se repercuten en el consumidor de electricidad. En ese caso, el efecto del impuesto sobre el carbono es similar al efecto de repercutir los costes de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión y de incluir los costes de las emisiones indirectas en el precio de la electricidad.

Por tanto, si el impuesto mencionado se diseña de forma que esté directamente vinculado al precio de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE y tiene por objeto aumentar el precio de los derechos de emisión, podrá considerarse una compensación por los mayores costes indirectos. La Comisión considerará que la medida es compatible con el mercado interior si se cumplen las siguientes condiciones acumulativas: a) Las ayudas solo se otorgan a los sectores y subsectores enumerados en el anexo II de las Directrices sobre ayudas estatales del régimen de comercio de derechos de emisión para compensar los costes indirectos adicionales resultantes del impuesto; b) La intensidad de ayuda y las intensidades máximas de ayuda se calculan como se define en los puntos 27 a 30 de dichas Directrices. El precio a futuro de los derechos del régimen de comercio de derechos de emisión puede sustituirse por el nivel del impuesto nacional; y c) Las ayudas se conceden como una cantidad fija a tanto alzado que puede abonarse al beneficiario en el año en que se haya incurrido en los costes o al año siguiente. Si la ayuda se paga en el año en que se incurre en los costes, será necesario establecer un mecanismo de control a posteriori para garantizar que cualquier pago en exceso sea reembolsado antes del 1 de julio del año siguiente<sup>122</sup>.

A los efectos de la aplicación de las Directrices son importantes las normas definitorias, y en particular lo que se considera protección al medio ambiente e impuesto ambiental. Así, se entiende por protección del medio ambiente «cualquier medida encaminada a subsanar o prevenir los daños al medio físico o a los recursos naturales causados por las actividades del beneficiario, a reducir el riesgo de tales daños o a fomentar el uso más eficiente de dichos recursos, incluidas las medidas destinadas al ahorro de energía y la utilización de energía reno-

<sup>120</sup> Vid. apartado 177 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

<sup>121</sup> Vid. apartado 178 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

<sup>122</sup> Vid. apartados 179 y 180 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

vables» y por impuesto ambiental «toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente»<sup>123</sup>.

Las Directrices se han de aplicar a todas las medidas notificadas a la Comisión, ya sea porque la medida no esté amparada por un Reglamento de exención por categorías, o debido a una obligación de notificación individual de las ayudas en virtud de un Reglamento de exención por categorías, porque el Estado miembro interesado decide notificar una medida que en principio estaría amparada por tal Reglamento, o para la evaluación de cualquier ayuda no notificada tras la notificación de las Directrices.

Las Directrices parten de la premisa de que el principal objetivo del control de las ayudas estatales en el ámbito del medio ambiente es garantizar que las medidas de ayuda redunden en niveles de protección superiores a los que se alcanzarían sin las ayudas, y que los efectos positivos de estas sean superiores a sus efectos negativos en lo tocante a la distorsión de la competencia, habida cuenta del principio «quien contamina paga» establecido en el Tratado.

En aras del aumento del nivel de protección ambiental, las Directrices consideran que los Estados miembros pueden desear utilizar ayudas estatales para crear incentivos individuales –al nivel de las empresas– destinados a lograr un nivel de protección superior al requerido en las normas comunitarias o a lograr un nivel de protección ambiental en ausencia de normas comunitarias. Asimismo, pueden los Estados establecer normas nacionales o tasas ambientales más elevadas que las exigidas por la legislación comunitaria, o pueden establecer tasas ambientales para aplicar unilateralmente el principio «quien contamina paga» en ausencia de aquella.

Para evaluar si una ayuda puede considerarse compatible, la Comisión sopesa la incidencia positiva de la medida de ayuda de cara a un objetivo de interés común y sus potenciales efectos secundarios negativos (por ejemplo, la distorsión del comercio y la competencia). Este análisis se formaliza en lo que se conoce como el criterio «de ponderación global» o de «sopesamiento» y puede aplicarse tanto en la fase de elaboración de normas como para la evaluación de casos concretos, articulándose en torno a tres preguntas: ¿tiene la medida de ayuda un objetivo de interés común bien definido (por ejemplo, medio ambiente)?; ¿están las ayudas concebidas de manera que permitan alcanzar el objetivo de interés común, esto es, se orienta la ayuda propuesta a resolver el fallo de mercado o a otro objetivo?<sup>124</sup>, y finalmente, ¿son limitados la distorsión de la competencia y los efectos en el comercio, de modo que el balance global es positivo?

<sup>123</sup> Vid. apartado 1.3, «Definiciones» (19.1 y 19.15) de las Directrices para el periodo 2014-2020.

<sup>124</sup> En particular se pregunta si la ayuda estatal es un instrumento estratégico apropiado; si la medida tiene efecto incentivador, es decir, si modifica el comportamiento de la empresa y finalmente, si la medida es proporcionada, es decir, si podría conseguirse el mismo cambio de comportamiento con menos ayuda.

Se contemplan expresamente los criterios a seguir para la evaluación de ayudas en forma de reducciones o exenciones de los impuestos ambientales, en los apartados 167 a 180, partiendo del criterio de que la ayuda se considerará compatible siempre que contribuya, al menos indirectamente, a una mejora del nivel de protección ambiental y que las reducciones y exenciones fiscales no minen el objetivo general que se persigue.

Sin perjuicio de las competencias del Consejo a que se refiere la DIE, debemos insistir en que es la Comisión Europea la institución competente bajo el control del TJUE para determinar la compatibilidad de una ayuda estatal con el mercado interior. La «prueba de sopesamiento» –*balancing test*– para ponderar el impacto positivo de la ayuda (conseguir la finalidad de protección ambiental, instrumento apropiado, necesidad y proporcionalidad de la ayuda) para alcanzar un objetivo de interés común, respecto a sus potenciales efectos negativos (distorsión de mercado y competencia), se ha de realizar considerando también el efecto incentivador de la medida medioambiental en el proceso de modernización de las ayudas estatales.

De todo lo anteriormente expuesto, cabe deducir que en la práctica del análisis valorativo sobre las ayudas en forma fiscal que benefician a empresas o producciones en el sector de la energía, la Comisión distingue entre impuestos armonizados y no armonizados, verifica si el impuesto que enjuicia está por debajo o no del mínimo establecido por las normas armonizadoras y aplica el test de los «tres pasos» en el análisis de la selectividad material. Así, busca primero fijar la referencia del «nivel general de tributación»; a continuación, identificar la derogación o excepción que supone la medida cuestionada y, por último, estudiar y valorar si existe una justificación a esa medida y si la misma se basa en «la naturaleza o economía del sistema». En los últimos tiempos, se ha hecho notar que en su argumentación cambia este tradicional test por el «test de discriminación», de manera que cuando analiza la selectividad de un incentivo fiscal, la Comisión fija el marco general de imposición –la referencia al nivel normal del «sistema de imposición»– y busca a continuación si la medida discrimina a otras empresas o producciones, distinguiendo entre impuestos armonizados y no armonizados y basándose en factores clave como son el nivel mínimo de imposición o el efecto incentivo.

Por último, no queremos dejar de mencionar la necesidad de analizar no solo incentivos o exenciones fiscales sino también otros aspectos técnicos en la configuración de los impuestos como es la misma delimitación material del ámbito de aplicación de las normas reguladoras del impuesto, pues como ha hecho notar gráficamente CORDEWENER hablando de «impuestos asimétricos»<sup>125</sup>, identificando hechos impositivos y definiendo los supuestos de no sujeción, el legislador fiscal puede también no respetar la prohibición de ayudas estatales.

<sup>125</sup> CORDEWENER, A.: «Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control», *op. cit.*, pág. 289 o LANG, M.: «State Aid and taxation: recent trends in the case law of the ECJ», *ESAL* 2, 2012, pág. 411. No lo entendió así el Tribunal de Justicia al analizar el Impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear, en su Sentencia de 4 de junio de 2015 (Asunto C-5/14, *Kernkraftwerk Lippe-Ems GmbH*, ECLI:EU:C:2015:354, *vid.* apdos. 47, 48, 53 y 79).

## 6. CONCLUSIONES

La aplicación de las normas comunitarias sobre el control de ayudas de Estado al ámbito de los tributos autonómicos a la energía limita de forma importante la autonomía financiera de las CC. AA. en el diseño de sus figuras tributarias.

A las deficiencias de seguridad jurídica propias del contexto general de las ayudas de Estado por la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados y el amplio margen de discrecionalidad que la práctica de la Comisión Europea muestra en la apreciación de las circunstancias de hecho a considerar –en particular, en la consideración del criterio de la selectividad material–, se une la complejidad que el sector de la energía ofrece en sí mismo considerado y vinculado a la fiscalidad, como una de las más importantes formas de expresión de tributos medioambientales<sup>126</sup>. Los conocidos problemas se acentúan en nuestros días ante la retirada de la Propuesta de reforma de la DIE, pese al esfuerzo del proceso de modernización y simplificación de las normas y Directrices sobre las ayudas de Estado.

Mientras tanto, a los tributos autonómicos existentes –medioambientales o no– se unen nuevos tributos propios sobre la energía y nuevos y viejos habrán de ser revisados a la luz de la doctrina del TJUE sobre ayudas de Estado, pues incluso por la mera definición de su ámbito de aplicación algunos de ellos podrían ser considerados como propiciadores de un «resultado asimétrico» incompatible con las normas del TFUE y otros, simplemente podrían ser tachados de ayudas ilegales por no notificadas. De otro lado, los principales problemas pueden venir de la mano de la selectividad material: ¿recaen nuestros impuestos autonómicos a la energía sobre determinadas empresas/sec-tores y no sobre los competidores en situación fáctica análoga?; ¿se aplica en nuestros impuestos la finalidad medioambiental que se confiesa les inspira y de manera no discriminatoria?

A nuestro juicio, a la luz de la jurisprudencia comunitaria, algunos de los tributos autonómicos a la energía pueden constituir ayudas estatales en los términos del artículo 107.1 del TFUE por el mero hecho de no contener verdaderamente un incentivo en su configuración legal o por no encontrar este su adecuado reflejo en la definición de los elementos del tributo, con el resultado de discriminar a empresas en situación comparable, de no poder justificarse tal discriminación en la lógica ambiental del tributo.

El principal problema de legalidad se plantea a nuestro juicio en España, y en el estado actual de las normas en vigor, en relación con algunos impuestos autonómicos sobre emisiones, en los que, tratando de coordinarse con el régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE), se declaran no sujetos determinados supuestos o emisiones de gases de efecto invernadero (GEI)<sup>127</sup>. Para valorar el riesgo de ilegalidad (por no notificación a la Comisión Europea) o de incompatibilidad (por constituir ayudas selectivas), debe tenerse en cuenta la doctrina y los criterios de la

<sup>126</sup> Vid. sobre el tema MERINO JARA, I.: «Ayudas de Estado y confianza legítima», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2009.

<sup>127</sup> Si bien la Propuesta de reforma de la DIE preveía la exención impositiva para ciertos sectores y subsectores ligados al comercio de derechos de emisión, en el estado actual de la armonización fiscal comunitaria esta medida está sometida al control de la Comisión Europea.

Comisión Europea expuestos en los apartados 179 y 180 de las nuevas Directrices para ayudas al medio ambiente y la energía, y además, a la vista de los antecedentes de reducciones de impuestos sobre emisiones contaminantes, para no crear dobles costes a las empresas sujetas al RCDE, como son los que se apreciaron en los casos danés, sueco y esloveno, que presentan distinta argumentación y a resultas también de cómo han sido resueltos algunos casos por el TJUE<sup>128</sup>. Asimismo, debe analizarse la posibilidad de que una «no sujeción» o la mera delimitación del ámbito de aplicación del impuesto puedan ser consideradas como ayudas de Estado «negativas», «simétricas» o «de facto» según reciente jurisprudencia comunitaria por constituir una exención en sentido técnico.

Para que se considere claramente el efecto incentivador de la medida fiscal en favor del medio ambiente han de cumplirse las condiciones establecidas por la DIE y ha de contribuir esta a impulsar a las empresas sujetas al pago del impuesto en favor del medio ambiente a reducir su nivel de contaminación. Debe tenerse en cuenta que en el caso de Suecia, los tipos de gravamen mínimos armonizados por la DIE se recogían a través de dos impuestos: un impuesto energético y un impuesto sobre el dióxido de carbono, pero fueron analizados como un único tributo para valorar si se trataba de una ayuda de Estado.

El riesgo existe y ante la retirada de la Propuesta de la reforma de la DIE<sup>129</sup>, hasta que pueda concretarse una solución comunitaria a los problemas de duplicidad de costes, en ausencia de regulación internacional y comunitaria, la exención o no sujeción de nuestros impuestos autonómicos a las emisiones contaminantes seguirán planteando problemas de ilegalidad o incompatibilidad, que habrán de analizarse al amparo del grupo normativo comunitario europeo, al que hemos hecho referencia. Otros tributos propios que requieren una reflexión son los «cánones» gallego y castellano-manchego que recaen sobre la producción de energía eólica, por cuanto que no gravan a los productores de otro tipo de energías con igual o mayor impacto visual o ambiental.

Por todo lo expuesto, creemos que son precisas futuras reformas tributarias para adecuar nuestros tributos autonómicos a la energía a las reglas de la UE sobre control de ayudas de Estado.

<sup>128</sup> Vid. as. N 22/08 –Suecia– *CO<sub>2</sub> tax reduction for fuel used in installation covered by EU ETS*, C (2008) 1917; C 46/2006 –Suecia– *reducción del impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> aplicado al consumo de combustibles en instalaciones cubiertas por el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE* C (2006) 297; C 41/2006 –Dinamarca– *devolución del impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuota de industria*, C (2006) 274; C 46/2006; y las decisiones de la Comisión de 23 de noviembre de 2005, *relativa a los regímenes de ayudas estatal ejecutados por Eslovenia en el marco de su legislación sobre el impuesto de emisión de dióxido de carbono*, C (2005) 4435 y de 17 de junio de 2009, *relativa a la ayuda estatal C 41/06 (ex N 318/A/04) que Dinamarca tiene previsto ejecutar para la devolución del impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuotas en la industria*, C (2009) 4517.

<sup>129</sup> Una posible solución apuntada por algunos autores consistiría en que la misma Directiva contemplara la exención de los impuestos a emisiones de CO<sub>2</sub> y demás GEI de los supuestos que caen en el ámbito de la Directiva 2003/87. Vid. ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: «State aid and the EU Council Directive 2003/96/EC: the case for augmenting the environmental component», *Critical Issues in Environmental Taxation*, vol. VIII, Oxford: Oxford University Press, 2010, págs. 448 y ss.

## RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES CIVILES CON PERSONALIDAD JURÍDICA Y OBJETO MERCANTIL A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

Sergio Ruiz Garros

Joaquín Blasco Merino

*Inspectores de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

En este artículo se analizan los requisitos que deben cumplir las sociedades civiles que van a pasar a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, el régimen transitorio de disolución y la opción de la transformación para aquellas sociedades civiles que no quieran pasar a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, así como el régimen transitorio aplicable a aquellas sociedades civiles que pasen a tributar efectivamente por el Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 analizando con supuestos prácticos las situaciones de mayor relevancia que se van a producir en cada una de las situaciones anteriores.

**Palabras claves:** sociedad civil, comunidad de bienes, Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y objeto mercantil.

---

*Fecha de entrada: 05-11-2015 / Fecha de aceptación: 13-11-2015*

## TAX REGIME APPLICABLE TO CIVIL SOCIETIES WITH LEGAL PERSONALITY AND COMMERCIAL FORM SINCE JANUARY 1, 2016

Sergio Ruiz Garros  
Joaquín Blasco Merino

---

### ABSTRACT

This article discusses the requirements for civil society that will become taxpayers are analyzed Income tax from 1 January 2016, the transitional regime of dissolution and transformation option civil societies for those who do not want to become taxpayers income tax from January 1, 2016, and the transitional arrangements applicable to those civil societies pass effectively taxed on income tax from 1 January 2016 with practical cases analyzing situations more relevant to be produced in each of the above situations.

**Keywords:** civil society, community of goods, corporate tax, legal personality and commercial form.

---

---

## Sumario

1. Marco histórico de tributación y modificación legislativa realizada
  - 1.1. Marco histórico de tributación
  - 1.2. Modificación legislativa realizada
2. Análisis de los requisitos para que una sociedad civil se convierta en contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016: la personalidad jurídica y el objeto mercantil
  - 2.1. La personalidad jurídica
  - 2.2. El objeto mercantil
  - 2.3. Tributación de las comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT
  - 2.4. La problemática del NIF en la constitución de una sociedad civil o de una comunidad de bienes
  - 2.5. Tributación de las sociedades de capital (SA y SRL) constituidas mediante escritura pública pero no inscritas en el Registro Mercantil
3. Los regímenes transitorios y el análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles
  - 3.1. Análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles con objeto mercantil que pasen a tributar como contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016
4. Análisis de la disposición transitoria trigésima de la LIRPF: situación de las deducciones pendientes de aplicación de los socios de las sociedades civiles que pasen a tributar en el IS a partir del 1 de enero de 2016
5. Análisis de las cuestiones prácticas de mayor relevancia que se suscitan para las sociedades civiles que se conviertan en contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016

## 1. MARCO HISTÓRICO DE TRIBUTACIÓN Y MODIFICACIÓN LEGISLATIVA REALIZADA

### 1.1. MARCO HISTÓRICO DE TRIBUTACIÓN

Desde la Ley reguladora de la Contribución General sobre la Renta de fecha 16 de diciembre de 1954 hasta esta reforma, las sucesivas leyes tributarias han establecido la atribución de los resultados derivados de las sociedades civiles y de las comunidades de bienes a los socios o partícipes, quedando dichos entes al margen del Impuesto sobre Sociedades (IS).

Así, la redacción contenida en las Leyes de Reforma del sistema tributario del año 1978 mantuvo esta forma de tributación de las sociedades civiles, lo cual se materializó en la redacción del artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), a tenor del cual:

«Las rentas correspondientes a las Sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, sean públicos o no sus pactos, y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales».

### 1.2. MODIFICACIÓN LEGISLATIVA REALIZADA

Esta importante novedad se ha articulado mediante nuevos preceptos introducidos simultáneamente en la LIS (Ley 27/2014) y en la reforma realizada en la LIRPF (mediante la Ley 26/2014). Así:

El artículo 7.1 a) de la LIS señala como contribuyentes del IS a:

«Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil».

Luego, a contrario sensu, serán contribuyentes del IS las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tradicionalmente venían, como acabamos de exponer, tributando en el IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Esta modificación va a entrar

en vigor para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016 a tenor de lo establecido en la disposición transitoria trigésima cuarta, letra a), de la LIS.

De este artículo 7.1 a) de la LIS se desprende que determinadas sociedades civiles pasan a tributar por el IS. Por si existiera alguna duda tras la lectura del artículo anterior, este hecho se expone con claridad en el preámbulo de la Ley 27/2014 en el que se indica:

«En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el IRPF que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del IRPF a contribuyentes de este impuesto».

Como consecuencia de esta modificación, se da nueva redacción al artículo 6 de la LIS en el cual se dispone lo siguiente:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.<sup>a</sup> del Título X de la LIRPF.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades».

En coordinación con esta regulación contenida en la LIS, se modifica el artículo 8.3 de la LIRPF, a tenor del cual:

«No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.<sup>a</sup> del Título X de esta ley».

Sobre esta importante novedad, hasta la fecha en la que hemos elaborado esta documentación, se han evacuado las siguientes 28 consultas por parte de la Dirección General de Tributos (DGT), a las que se va a hacer referencia durante la exposición:

1. Consulta V2376/2015, de 28 de julio (NFC055553).
2. Consulta V2377/2015, de 28 de julio (NFC055584).

3. Consulta V2378/2015, de 28 de julio (NFC055563).
4. Consulta V2379/2015, de 28 de julio (NFC055578).
5. Consulta V2380/2015, de 28 de julio (NFC055580).
6. Consulta V2381/2015, de 28 de julio (NFC055574).
7. Consulta V2382/2015, de 28 de julio (NFC055573).
8. Consulta V2383/2015, de 28 de julio (NFC055623).
9. Consulta V2385/2015, de 28 de julio (NFC055624).
10. Consulta V2386/2015, de 28 de julio (NFC055625).
11. Consulta V2387/2015, de 28 de julio (NFC055626).
12. Consulta V2388/2015, de 28 de julio (NFC055627).
13. Consulta V2389/2015, de 28 de julio (NFC055628).
14. Consulta V2390/2015, de 28 de julio (NFC055629).
15. Consulta V2391/2015, de 28 de julio (NFC055632).
16. Consulta V2392/2015, de 28 de julio (NFC055566).
17. Consulta V2393/2015, de 28 de julio (NFC055634).
18. Consulta V2394/2015, de 28 de julio (NFC055635).
19. Consulta V2395/2015, de 28 de julio (NFC055637).
20. Consulta V2412/2015, de 30 de julio (NFC055569).
21. Consulta V2430/2015, de 30 de julio (NFC055638).
22. Consulta V2431/2015, de 30 de julio (NFC055572).
23. Consulta V2727/2015, de 22 de septiembre (NFC056094).
24. Consulta V2729/2015, de 22 de septiembre (NFC056091).
25. Consulta V2730/2015, de 22 de septiembre (NFC056090).
26. Consulta V2768/2015, de 25 de septiembre (NFC056073).
27. Consulta V2775/2015, de 25 de septiembre (NFC056095).
28. Consulta V2810/2015, de 28 de septiembre (NFC056008).

**Nota:** Las consultas incorporadas en el INFORMA de la página web de la AEAT sobre esta cuestión (números 134399, 134400, 137288, 137289, 137290, 137291 y 137292) no aportan nada nuevo a las consultas de la DGT que acabamos de enumerar.

## 2. ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS PARA QUE UNA SOCIEDAD CIVIL SE CONVIERTA EN CONTRIBUYENTE DEL IS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016: LA PERSONALIDAD JURÍDICA Y EL OBJETO MERCANTIL

La cuestión más importante es determinar el impacto cuantitativo que sobre las sociedades civiles actualmente constituidas va a tener esta importante modificación legislativa. Es decir, ¿cuántas de las sociedades civiles actualmente constituidas se van a ver afectadas por esta reforma legislativa y van a pasar a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016 salvo que se disolvieran o transformaran durante el año 2016?

Los requisitos para que las sociedades civiles pasen a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016 son los dos siguientes:

### 2.1. LA PERSONALIDAD JURÍDICA

La cuestión relativa a la personalidad jurídica de las sociedades civiles queda resuelta, aparentemente, en el artículo 1.669 del Código Civil (CC) que establece que:

«No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros».

La interpretación de este artículo ha sido muy problemática ya desde la propia gestación del CC. En este sentido, y como anécdota significativa sobre esta cuestión, vamos a resaltar las palabras textuales pronunciadas por el diputado Danvila en la sesión del Congreso de fecha 21 de marzo de 1889 en relación con este artículo 1.669 del CC: «Confieso que es muy difícil comprender este artículo».

Estas palabras fueron dichas en pleno proceso de redacción del CC, cuya publicación se produjo en la Gaceta (antecedente del BOE) de fecha 25 de julio de 1889.

En cuanto a la interpretación de este artículo, la doctrina y jurisprudencia dominantes aplican la tesis clásica de la publicidad de hecho según la cual se entiende que el nacimiento de la personalidad jurídica de la sociedad civil se vincula a la actuación pública de la sociedad en el tráfico jurídico. Es decir, el secreto de los pactos de que habla el 1.669 del CC se refiere a la voluntad de los socios de no darse a conocer en el tráfico como tal ente organizativo distinto de los asociados, luego si la sociedad se da a conocer en el tráfico tiene personalidad jurídica.

**Doctrina DGT:** Esta tesis clásica de la publicidad de hecho es la que adopta la DGT a la hora de valorar el cumplimiento de este primer requisito. Así en la Consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

«Cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades:

1. Las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública.

2. Las sociedades civiles habrán de constituirse en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Solo en estos dos casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales».

**Nota:** El acceso al Registro Mercantil de las sociedades civiles:

- El Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 24 de febrero de 2000 (NFJ041205) anuló la disposición adicional del Real Decreto 1867/1998 que vino a modificar el artículo 81.3 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) en el sentido de establecer la posibilidad de acceso al mismo de las sociedades civiles en todo caso.
- Respecto a las sociedades civiles de profesionales acogidas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, el artículo 8 de la misma establece la obligación de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de constitución.

**Conclusión:** Por todo lo anterior, las sociedades civiles adquieren personalidad jurídica desde el momento en que se constituyan en escritura pública o mediante documento privado siempre que, en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación de un número de identificación fiscal (NIF).

Únicamente deberán otorgar escritura pública si pretenden ser titulares de inmuebles o derechos reales sobre los mismos.

## 2.2. EL OBJETO MERCANTIL

La cuestión está en determinar qué se entiende por objeto mercantil. Con el concepto de objeto mercantil definido actualmente en el Código de Comercio no tendrían objeto mercantil las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y profesionales.

**Nota:** El Anteproyecto de Ley de Código Mercantil, cuyo texto íntegro se puede consultar en la página web del Ministerio de Justicia y que, en principio, iba a sustituir al Código de Comercio actualmente vigente mercantilizando todas estas actividades citadas en el párrafo anterior, actualmente está completamente paralizado en su tramitación y no es previsible su transformación en proyecto de ley.

**Doctrina DGT:** Este criterio es el que adopta la DGT a la hora de valorar el cumplimiento de este segundo requisito. Así en la consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

«Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades:

- Agrícolas.
- Ganaderas.
- Forestales.
- Mineras.
- Profesionales (Sección segunda de las Tarifas del IAE).

Por cuanto que dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil».

En cuanto al cumplimiento en la práctica de este segundo requisito, hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Todas las sociedades civiles están matriculadas en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de la Sección 1.<sup>a</sup> «Actividades empresariales» aunque realicen en la práctica una actividad profesional, ya que así lo exige la Regla 3.<sup>a</sup> 3 de las Tarifas del IAE a tenor de la cual:

«Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.<sup>a</sup> de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la LGT ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.<sup>a</sup> de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.<sup>a</sup> de aquellas».

2. De acuerdo a lo establecido en el punto anterior, habrá que analizar si en la práctica la actividad real de la sociedad civil es exclusivamente una actividad agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional o no.

Este análisis nos puede llevar a constatar la existencia de tres posibles situaciones:

- Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional.

**Consecuencia:** Siguen tributando en régimen de atribución de rentas a partir del 1 de enero de 2016.

- Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad mercantil.

**Consecuencia:** Salvo disolución o transformación, pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016.

- Sociedades civiles que realicen una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional y de forma simultánea otra u otras actividades mercantiles.

**Consecuencia:** A tenor de lo establecido en la Consulta DGT número V2412/2015, de 30 de julio (NFC055569), salvo disolución o transformación, pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016.

3. En cuanto a la prueba de la actividad real realizada por la sociedad civil, su carga, en caso de que esta cuestión se suscite en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, corresponde a la propia sociedad civil a tenor de lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LGT), y podrá realizarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y, en concreto, por los medios establecidos en el artículo 106.1 de la LGT.

En la práctica, esta prueba podría realizarse, entre otros medios, por el objeto social que conste en el contrato de constitución de la sociedad civil, por los rótulos que se muestren en el lugar de realización de la actividad económica, por la publicidad que se realice en los medios de comunicación escritos, audiovisuales o digitales, etc.

Dudas prácticas planteadas en relación con determinadas actividades económicas:

1. Sociedad civil dedicada al arrendamiento de inmuebles:

La cuestión a plantear sería si el arrendamiento de inmuebles tiene o no objeto mercantil. Esta cuestión, de gran trascendencia, no ha sido contestada específicamente a la fecha actual por la DGT.

En nuestra opinión, caben argumentos para defender ambas posturas.

- A favor de que el arrendamiento de inmuebles tiene objeto mercantil estaría la interpretación literal de las contestaciones a las consultas de la DGT citadas en las que se establece que las únicas actividades ajenas al ámbito mercantil son las agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y profesionales y, al no estar el arrendamiento de inmuebles en ninguna de estas categorías de actividades, tendría objeto mercantil.

- A favor de que el arrendamiento de inmuebles no tiene objeto mercantil estaría el artículo 27.2 de la LIRPF a tenor del cual para que el arrendamiento de inmuebles sea actividad económica es necesario una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, por lo que podría defenderse que, en caso de que el arrendamiento de inmuebles no sea actividad económica, no puede tener objeto mercantil.

Luego deberemos esperar a que la DGT se pronuncie sobre esta cuestión.

2. Se pueden generar dudas por la contradicción en las contestaciones a las consultas planteadas a la DGT sobre esta cuestión.

Así, en la Consulta número V2727/2015 (NFC056095) se plantea a la DGT la constitución de una sociedad civil profesional, acogida a la Ley 2/2007 e inscrita en el Registro Mercantil, dedicada a la asesoría laboral y la DGT contesta que al desarrollar una actividad profesional no tiene objeto mercantil y no tendrá la consideración de contribuyente del IS.

Mientras que en la Consulta número V2810/2015 (NFC056008), en relación con una sociedad civil que desarrolla la actividad de asesoría fiscal dada de alta en el epígrafe 842 de la Sección primera de las Tarifas del IAE, contesta que al estar dada de alta en un epígrafe de la Sección primera de las Tarifas del IAE, tiene objeto mercantil y tendrá la consideración de contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016.

¿Significa esto que únicamente las sociedades civiles que realizan una actividad profesional y que están acogidas a la Ley 2/2007 carecen de objeto mercantil y, por lo tanto, no pasan a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016 mientras que las no acogidas a la Ley 2/2007 se van a convertir en contribuyentes del IS? En apariencia, esto es lo que se desprende de la contestación de la DGT a estas consultas.

### Doctrina DGT:

La DGT ha considerado que tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles:

- Venta al por menor de juguetes y artículos de deporte [Consulta número V2378/2015 (NFC055563)].
- Fabricación de artículos de carpintería metálica [Consulta número V2379/2015 (NFC055578)].
- Servicios de propiedad inmobiliaria [Consulta número V2392/2015 (NFC055566)].

La DGT ha considerado que no tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles:

- La inversión de productos financieros, nacionales o extranjeros, y, en particular, en instituciones de inversión colectiva [Consulta número V2431/2015 (NFC055572)].
- Actividad de ganadería, dedicándose a la explotación de ganado vacuno de leche así como la venta de terneros procedentes de dicha actividad [Consulta número V2381/2015 (NFC055574)].
- Explotación agrícola de secano y regadío [Consulta número V2380/2015 (NFC055580)].

**Conclusión:** Las sociedades civiles cuya actividad económica real exclusiva no sea agrícola, ganadera, forestal, minera o profesional tienen objeto mercantil y cumplen este segundo requisito.

Retomando ahora la cuestión que planteábamos al principio de la exposición: ¿Cuántas de las sociedades civiles actualmente constituidas se van a ver afectadas por esta reforma legislativa y van a pasar a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016 salvo que se disolvieran o transformaran durante el año 2016?, la conclusión final es la siguiente:

**Conclusión final:** Se van a ver afectadas por esta reforma legislativa todas las sociedades civiles que se constituyan en escritura pública o mediante documento privado siempre que, en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación de un NIF siempre que su actividad económica exclusiva no sea agrícola, ganadera, forestal, minera o profesional.

### 2.3. TRIBUTACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE BIENES Y DEMÁS ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA DEL ARTÍCULO 35.4 DE LA LGT

Esta reforma no afecta a las comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que seguirán tributando en régimen de atribución de rentas.

**Doctrina DGT:** Este criterio es el que adopta la DGT en relación con este tipo de entidades. Así en la Consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

«Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.<sup>a</sup> del Título X de la LIRPF».

### 2.4. LA PROBLEMÁTICA DEL NIF EN LA CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD CIVIL O DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

Lo establecido en el punto anterior está provocando un problema que ya se empezó a detectar por los órganos de Gestión Tributaria a finales del pasado año 2014, debido a la importante

diferenciación en la tributación de una sociedad civil con objeto mercantil y de una comunidad de bienes que se introduce con esta modificación legislativa. Así:

Hasta 31 de diciembre de 2015: Tributación en la imposición directa.

Sociedad civil con objeto mercantil = Comunidad de bienes

Desde 1 de enero de 2016: Tributación en la imposición directa.

Sociedad civil con objeto mercantil  $\neq$  Comunidad de bienes

Es decir, a partir del 1 de enero de 2016 la tributación de una sociedad civil con objeto mercantil va a ser totalmente diferente a la tributación de una comunidad de bienes en el ámbito de la imposición directa, por lo que ser un tipo u otro de entidad va a afectar a la tributación y pueden darse situaciones en las que, una vez realizada esta reforma legislativa, sociedades civiles con objeto mercantil intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta reforma plantea también el problema de aquellas entidades que tienen un NIF de comunidad de bienes que ya fue concedido por la Administración tributaria en años anteriores pero que, en realidad, son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes.

**Nota:** El procedimiento de concesión del NIF está regulado en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RAT):

Así, el artículo 24.1 del RAT, «Asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad», establece que:

«La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo de acuerdo con lo previsto en el artículo 144.1 y 2. Cuando de la comprobación resultara que los datos no son veraces, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, podrá denegar la asignación de dicho número».

Este procedimiento de comprobación censal se regula en los artículos 144 a 147 del RAT.

Esta situación problemática que acabamos de comentar se concreta en dos situaciones en la práctica que pasamos a comentar y analizar:

**1.ª situación:** Entidades que, a fecha actual, tienen concedido un NIF de comunidad de bienes (empieza con la letra «E») pero que en realidad son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes.

Ante esta situación podría pensarse inicialmente que, en un procedimiento de aplicación de los tributos (Gestión o Inspección) y por aplicación de lo establecido en el artículo 13 de la LGT a tenor del cual:

«Artículo 13. *Calificación.*

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».

Podría hacerse tributar a esa entidad como contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016 si dicha entidad hubiera seguido tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta cuestión se le ha planteado reiteradamente a la DGT en varias de las consultas que hemos mencionado al principio de la exposición. Así:

1. En la Consulta número V2391/2015 (NFC055632) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de hostelería, encuadrada en el epígrafe 673.2 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
2. En la Consulta número V2390/2015 (NFC055629) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de venta de bollería y panadería, encuadrada en el epígrafe 644.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
3. En la Consulta número V2389/2015 (NFC055628) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de exposición y venta de lámparas, encuadrada en el epígrafe 653.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
4. En la Consulta número V2388/2015 (NFC055627) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de servicios de instalación de material de iluminación y sonido en espectáculos, encuadrada en el epígrafe 843.9 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

5. En la Consulta número V2387/2015 (NFC055626) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de explotación de paneles solares para la producción de energía eléctrica, encuadrada en el epígrafe 151.4 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
6. En la Consulta número V2386/2015 (NFC055625) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de óptica, encuadrada en el epígrafe 659.3 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
7. En la Consulta número V2385/2015 (NFC055624) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de reparación de aparatos electrónicos, encuadrada en el epígrafe 699 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
8. En la Consulta número V2383/2015 (NFC055623) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio al por mayor de productos de papel, plástico y cartón, encuadrada en el epígrafe 619.4 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
9. En la Consulta número V2730/2015 (NFC056090) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de la explotación de un negocio de hostelería mediante restaurante de un tenedor.

En todas las consultas anteriores, la contestación de la DGT es la misma:

«Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.<sup>a</sup> del Título X de la LIRPF».

No añade la DGT el párrafo que suele incluir en otras consultas y que deja a una posterior comprobación que pueda realizarse en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos verificar el hecho de que la realidad formal o aparente coincide con la realidad material.

Por lo tanto parece que la DGT en las contestaciones a las consultas realizadas ha primado el principio nominalista frente a un principio revisionista según el cual las cosas son lo que son con independencia del nombre que le hayan dado las partes, lo que puede tener su fundamento en que en el momento de solicitarse el NIF, como ya hemos señalado, se produce un procedimiento de verificación por la Administración tributaria.

*Conclusión:* En principio y, salvo cambio de criterio, las entidades que ya tienen concedido un NIF de comunidad de bienes, aunque en la realidad se las pudiera calificar de auténticas sociedades civiles con objeto mercantil, seguirán tributando en régimen de atribución de rentas sin que les afecte esta modificación legislativa.

**2.ª situación:** Sociedades civiles con objeto mercantil que, a la vista de esta modificación legislativa, intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta situación empezó a detectarse desde finales del año 2014 y, ante la misma, los órganos de Gestión Tributaria (Censos) están reaccionando aplicando la potestad establecida en el artículo 24.1 del RAT, que acabamos de comentar, según el cual:

«La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo».

Con ello se trata de asegurar que ninguna sociedad civil con objeto mercantil pueda, en el momento actual, obtener un NIF de comunidad de bienes para seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta situación plantea una cuestión de gran importancia como es el establecimiento de unos criterios respecto de la distinción y de la correcta calificación de la figura de la comunidad de bienes respecto de la figura de la sociedad civil.

### EJEMPLO 1

Tres personas físicas, constituidas en una entidad, adquieren proindiviso un local o lo alquilan conjuntamente, adquieren conjuntamente una maquinaria (máquina para preparar café, lavavajillas, frigoríficos, etc.) y adquieren conjuntamente un mobiliario (mesas, sillas, vajilla, etc.) con la finalidad de iniciar una actividad económica de bar y cafetería.

¿Qué tipo de NIF correspondería a esta entidad que va a desarrollar esta actividad económica de acuerdo a los datos expuestos?, ¿le correspondería un NIF de comunidad de bienes (letra «E») o de sociedad civil (letra «J»)?

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha ido precisando las características que distinguen una y otra figura jurídica y, en este sentido, es fundamental la Sentencia del Tribunal Supremo número 471/2012, de 17 de julio (NCJ057531), en la que se mencionan una serie de criterios diferenciales establecidos por la doctrina científica, entre los que destacaría el basado en buscar el hecho diferencial en la noción de «explotación económica».

.../...

.../...

Así, el Tribunal Supremo expone en esta sentencia lo siguiente:

«(...) de este modo la sociedad, como situación dinámica, ordenaría su explotación con arreglo a una organización económica de sus medios (empresa), y con la finalidad preferente de lograr unas ganancias para partirlas entre sus partícipes. Por contra, la comunidad ordenaría su explotación, de forma estática, con arreglo a la mera utilización y aprovechamiento consorcial de los bienes, conforme a su función productiva y a la finalidad de conservación o mantenimiento de los mismos. (...)»

Finalmente, esta sentencia establece una serie de pautas a seguir que permitirían la diferenciación de ambas figuras:

«Cuando la formación de la situación jurídica resulte dudosa, generalmente por carecer de un negocio jurídico de creación o desenvolvimiento de la misma, el proceso de interpretación debe seguir las siguientes pautas:

A) La valoración del título que originó la situación de indivisión, conforme a los criterios hermenéuticos generales, y de acuerdo a la naturaleza mortis causa o inter vivos de la misma, con especial aplicación a este último caso, si diere lugar, a la valoración de las conductas de las partes como medio interpretativo y a los usos de los negocios o del tráfico (1.284 y 1.287 del Código Civil).

B) De acuerdo con el criterio diferencial señalado con anterioridad, el examen del tipo o modo de explotación de los bienes puestos en común, de forma que, como criterio de interpretación general, la explotación conjunta con criterios y organización de empresa debería entenderse como una situación de sociedad, mientras que su mera utilización y aprovechamiento consorcial debería entenderse como situación de comunidad.

C) La aplicación, en su caso, de las doctrinas de los actos concluyentes y de los propios actos.

Contestando a las cuestiones planteadas en el último ejemplo y la vista de esta doctrina del Tribunal Supremo, entendemos que a la entidad que va a desarrollar la actividad económica de bar y cafetería de acuerdo a los datos expuestos le correspondería un NIF de sociedad civil por el modo de explotación de los bienes puestos en común.

En todo caso, sería deseable que se publicaran en la página web de la AEAT los criterios que el Departamento de Gestión Tributaria va a utilizar para diferenciar ambos tipos de entidades de cara a la concesión de un NIF.

*Doctrina DGT:* Esta cuestión ya se la plantea en la Consulta número V2768/2015 (NFC056073), en la cual se pregunta si se puede constituir como comunidad de bienes entre dos personas físicas

y si tributaría en el IS una entidad para desarrollar la actividad de mediadores de comercio (agentes comerciales) y venta en establecimiento al público de semillas y productos fitosanitarios aportándose en la constitución, aportarían material informático, de comunicación, mercancías para la venta y dinero en efectivo.

La DGT, sin entrar en el fondo de esta importante cuestión, contesta que en la medida en que, en cumplimiento de la normativa civil aplicable, fuera posible la constitución de una comunidad de bienes que desarrollara la actividad descrita en los hechos de la consulta, y puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la comunidad de bienes tributaría como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.<sup>a</sup> del Título X de la LIRPF.

## 2.5. TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL (SA Y SRL) CONSTITUIDAS MEDIANTE ESCRITURA PÚBLICA PERO NO INSCRITAS EN EL REGISTRO MERCANTIL

La Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece el plazo de un año desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad de capital para su inscripción en el Registro Mercantil. Durante ese plazo y hasta el momento de dicha inscripción, la sociedad de capital no tiene personalidad jurídica, ya que la misma se otorga con la inscripción registral que tiene efecto constitutivo, y tributará en régimen de atribución de rentas.

## 3. LOS RÉGIMENES TRANSITORIOS Y EL ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES

La entrada en vigor de esta modificación legislativa se retrasa para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria trigésima cuarta a) de la LIS, articulándose un triple régimen transitorio al respecto:

- En primer lugar, se modifica la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF para establecer un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016.
- En segundo lugar, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir del 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto.

- Por último, se añade una nueva disposición transitoria trigésima de la LIRPF para establecer que las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquirieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF, podrán seguir aplicando las deducciones por actividades económicas acreditadas a dicha fecha y pendientes de aplicación, siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la LIRPF y en la LIS.

### 3.1. ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL QUE PASEN A TRIBUTAR COMO CONTRIBUYENTES DEL IS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

Las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles afectadas por esta modificación legislativa son tres:

1. Optar por la aplicación del régimen especial de disolución y liquidación regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF.
2. Optar por la transformación en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo a lo establecido en la normativa mercantil.
3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y convertirse en contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

Vamos a analizar cada una de estas opciones más comunes:

#### 3.1.1. El régimen fiscal especial de disolución y liquidación de las SC regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF

##### A. Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles

###### 1) Requisitos para la opción.

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

1. Que, con anterioridad al 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF.
2. Que a partir del 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS.

3. Que en los seis primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación.
4. Que se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil, de acuerdo con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente. Estos requisitos formales, a la fecha de la presente sesión, no han sido aprobados por ninguna norma reglamentaria.

**Nota:** La liquidación de la sociedad civil con el reparto de sus bienes entre los socios, a tenor del artículo 1.708 del Código Civil se rige por las reglas de la partición de las herencias que están contenidas en los artículos 1.051 a 1.087 de dicho Código.

- 2) Régimen fiscal especial de disolución y liquidación de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil.
  1. Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto «operaciones societarias», hecho imponible «disolución de sociedades», del artículo 19.1.1.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
  2. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
  3. A efectos del IRPF, del IS y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) de los socios de la sociedad civil que se disuelve, se establece una regla para determinar el valor fiscal de los activos adquiridos, distintos de los créditos y de la tesorería, que, en ciertos casos, puede determinar, además, la obtención de una renta. La citada regla es la siguiente:

El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

Es decir:

Valor de adquisición de acciones o participaciones.

+ Valor de titularidad de acciones o participaciones.

(En su caso y calculado de acuerdo a lo establecido en la disposición transitoria 32.ª LIS) (1)

.../...

.../...

+ Deudas adjudicadas.

– Créditos y dinero.

## RESULTADO

(1) La disposición transitoria trigésima segunda de la LIS distingue dos supuestos diferentes:

- Sociedades civiles obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.
  - El valor de titularidad será el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los periodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.
  - El valor de adquisición será el efectivamente satisfecho por la adquisición de la participación en la sociedad civil.
- Sociedades civiles no obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.
  - No se computa valor de titularidad al desconocerse el importe de beneficios sociales obtenidos que no han sido objeto de distribución.
  - El valor de adquisición será la proporción que le corresponda a cada socio en los fondos propios de la sociedad civil teniendo en cuenta, como establece la disposición adicional trigésima segunda, número 4, de la LIS que, en este supuesto, los fondos propios se consideran formados, en su totalidad, por aportaciones de los socios con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

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

- Si el resultado fuese negativo:
  - Dicho resultado se considerará renta para las personas jurídicas y ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro para las personas físicas.
  - El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la sociedad que se extingue.
- Si el resultado fuese cero:
  - Se considerará que no existe renta alguna.
  - El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la sociedad que se extingue.
- Si el resultado fuese positivo:
  - Se considerará que no existe renta alguna.

- El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será el que resulte de distribuir dicho resultado positivo entre los distintos activos adquiridos, en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue, y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la citada sociedad disuelta y liquidada.

**Consecuencias:**

- Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, cuando hubiera tenido lugar a lo largo de 2016 conforme a los plazos anteriormente señalados, esta tributará por el IRPF en el régimen de atribución de rentas, sin que llegue a adquirir la condición de contribuyente del IS.
- Si el proceso de extinción no tiene lugar conforme a los plazos indicados, la sociedad civil pasará a tener la condición de contribuyente por el IS a partir del 1 de enero de 2016, sin que pueda acogerse al régimen especial de disolución y liquidación que se acaba de comentar.

**EJEMPLO 2**

Supuesto más complejo que puede darse.

La sociedad civil Alfa, SC, con personalidad jurídica, objeto mercantil y domicilio fiscal en Zaragoza, tiene como actividad económica la fabricación de artículos de carpintería metálica.

Alfa, SC ha optado por disolverse y liquidarse, en los plazos señalados en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF, presentando el siguiente balance de liquidación:

| Cuenta               | Debe            | Haber           |
|----------------------|-----------------|-----------------|
| Inmueble 1 .....     | 600,00          |                 |
| Inmueble 2 .....     | 400,00          |                 |
| Existencias .....    | 200,00          |                 |
| Deudores .....       | 500,00          |                 |
| Tesorería .....      | 100,00          |                 |
| Fondos propios ..... |                 | 1.200,00        |
| Deudas .....         |                 | 600,00          |
| <b>Total .....</b>   | <b>1.800,00</b> | <b>1.800,00</b> |

.../...

.../...

Se conocen los siguientes datos de Alfa, SC:

- Los inmuebles fueron aportados mediante escritura pública a la sociedad civil Alfa, SC por sus socios, el inmueble 2 en el momento de su constitución, y figuran en el Registro de la Propiedad a nombre de la sociedad civil Alfa, SC.
- Alfa, SC estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los años 2014 y 2015.
- Alfa, SC pertenece al 50 % a dos socios personas físicas, señor López y señor Pérez, cuyas participaciones en la entidad tienen un valor de adquisición individual de 500 y un coste de titularidad individual de 100.
- El inmueble 1, que fue aportado el 10 de enero de 2000, tiene un valor de mercado de 1.500 y el inmueble 2, que fue aportado el 20 de marzo de 1990, tiene un valor de mercado de 2.000 y que el resto de activos tienen un valor de mercado igual a su valor contable habiendo sido adquiridos en 2015.

Se han realizado las siguientes adjudicaciones a los socios:

- El señor López recibe el inmueble 1, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 50.
- El señor Pérez recibe el inmueble 2, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 550.

### Solución

- Exención en el ITP y AJD y en el IIVTNU.
- Tributación en el IRPF del señor López:

|                                         |      |
|-----------------------------------------|------|
| Valor adquisición participaciones ..... | +500 |
| Coste de titularidad .....              | +100 |
| Deudas adjudicadas .....                | +50  |
| Deudores y tesorería (250 + 50) .....   | -300 |
| Diferencia .....                        | +350 |

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 1 que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de  $(1.500 \times 350/1.600) = 328,13$  y como fecha de adquisición el 10 de enero de 2000 y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de  $(100 \times 350/1.600) = 21,87$  considerándose adquiridas en 2015.

.../...

.../...

- Tributación en el IRPF del señor Pérez:

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

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 2 que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de  $(2.000 \times 850/2.100) = 809,52$  y como fecha de adquisición el 20 de marzo de 1990 y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de  $(100 \times 850/2.100) = 40,48$  considerándose adquiridas en 2015.

La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en caso de liquidación y disolución de una sociedad civil aplicando este régimen fiscal:

La tributación en el IVA de los bienes, derechos, obligaciones y deudas transmitidos por la sociedad civil a sus socios como consecuencia de la aplicación de este régimen fiscal no tiene ninguna especialidad. Así, se podrán producir los tres supuestos siguientes:

1. Operaciones no sujetas al IVA: En aplicación de lo establecido en el artículo 7.1.º de la LIVA por la transmisión de una unidad económica autónoma.
2. Operaciones sujetas y exentas: En aplicación de los supuestos de exención en operaciones interiores establecidos en el artículo 20 de la LIVA. El supuesto más importante de aplicación será el establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA aplicable a las segundas o ulteriores entregas de edificaciones.
3. Operaciones sujetas y no exentas: Por la transmisión del resto de bienes y derechos en los que no se produzca la no sujeción o la exención, por ejemplo en la transmisión del mobiliario y las existencias.

### 3.1.2. La transformación de la sociedad civil en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo a lo establecido en la normativa mercantil

#### 3.1.2.1. Normativa mercantil que regula la transformación

La normativa mercantil que regula la transformación de una sociedad civil en una sociedad de responsabilidad limitada está contenida en una ley y en un real decreto.

## 1. Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, en adelante LMESM

Los principios básicos de la LMESM en relación con esta cuestión son los siguientes:

1. A tenor del artículo 2 de la LMESM, la presente ley es aplicable a todas las sociedades que tengan la consideración de mercantiles, bien por la naturaleza de su objeto, bien por la forma de su constitución.
2. A tenor del artículo 3 de la LMESM, en virtud de la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica.
3. A tenor del artículo 4.3 de la LMESM, una sociedad civil podrá transformarse en cualquier tipo de sociedad mercantil.

El procedimiento de transformación de una sociedad civil en una sociedad mercantil (SRL) y los requisitos formales para ello se regulan en los artículos 8 a 21 de la LMESM y se pueden resumir en los siguientes puntos:

1. Información a los socios (art. 9 de la LMESM).
  - Los socios pueden ejercer su derecho de separación.
2. Acuerdo de transformación (arts. 10 a 13 de la LMESM).
  - El acuerdo de transformación no podrá modificar la participación de los socios en la sociedad salvo el consentimiento de todos los que permanezcan en la sociedad transformada.
3. Publicación del acuerdo de transformación (arts. 14 a 17 de la LMESM).
  - El acuerdo de transformación debe ser publicado en el BORME y en un diario de gran circulación de la provincia para informar a todos, especialmente a los acreedores. Puede ser sustituida la publicación por una comunicación por escrito certificado y con acuse de recibo a los socios y a los acreedores. Si se transforma la SC en una SRL el consentimiento de los acreedores debe ser expreso e individual, de no ser así los socios mantienen su responsabilidad universal respecto de las deudas existentes de la SC.
4. Escritura pública de transformación e inscripción en el Registro Mercantil (art. 18 de la LMESM).
  - La inscripción de la escritura pública de transformación en el Registro Mercantil otorga la eficacia a la transformación.

## 2. Real Decreto 1784/1996, del Reglamento del Registro Mercantil, en adelante RRM

A tenor del artículo 218 del RRM, «Transformación de sociedad civil o cooperativa en sociedad de responsabilidad limitada»:

1. La escritura pública de transformación de sociedades civiles o cooperativas en sociedad de responsabilidad limitada no podrá inscribirse sin que conste el consentimiento de todos los socios de la sociedad civil por las deudas sociales.
2. Se incluirá en la escritura, asimismo, la manifestación de los otorgantes, bajo su responsabilidad, de que el patrimonio cubre el capital social quedando este totalmente desembolsado y, si los acreedores sociales hubieren consentido expresamente la transformación, los otorgantes lo manifestarán igualmente en la escritura bajo su responsabilidad.
3. A la escritura se acompañará, para su depósito en el Registro Mercantil, un balance general de la sociedad civil cerrado el día anterior al del acuerdo de transformación.

### 3.1.2.2. Efectos fiscales de la transformación

Vamos a analizar los efectos fiscales de la transformación de una SC en un SRL en los dos supuestos que se pueden producir a partir del 1 de enero de 2016.

#### 1. SC con objeto mercantil que a partir del 1 de enero de 2016 sea contribuyente del IS y se transforme en una SRL

Los efectos fiscales de la transformación a partir del 1 de enero de 2016 de una SC contribuyente del IS en una SRL han sido recientemente tratados en profundidad por la DGT en la siguiente consulta:

- Consulta V2751/2014, de 13 de octubre (NFC052578).

En esta consulta la DGT analiza los efectos fiscales de la transformación de una sociedad agraria de transformación (SAT) en una sociedad de responsabilidad limitada.

En este sentido es importante destacar que, hasta el 31 de diciembre de 2015, las SAT eran las únicas sociedades civiles que tributaban en el IS como sujetos pasivos. Por ello, estos efectos fiscales se pueden aplicar plenamente a partir del 1 de enero de 2016 a la transformación de SC con objeto mercantil en SRL.

Las cuestiones planteadas y resueltas en la consulta, que hemos adaptado a la nueva LIS, son las siguientes:

- a) Si la transformación de la SC en SRL supone la obtención de algún tipo de renta a efectos fiscales en la SC que se transforma.

En la medida en que, conforme a la normativa civil o mercantil aplicable, en la operación de transformación no se altera la personalidad jurídica, sin que se produzca modificación alguna de las relaciones jurídicas en que participa la entidad subsistente, y habida cuenta de que la nueva forma jurídica no supone alteración del régimen fiscal aplicable a la entidad en el IS, dicha operación no determinará la obtención de renta a efectos fiscales en la SAT.

Tampoco se da ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 27.2 de la LIS por lo que no se produce finalización del periodo impositivo como consecuencia de la transformación.

- b) Si la transformación de la SC en SRL supondría la obtención de algún tipo de renta en los socios de la SC teniendo en cuenta que no se varía el porcentaje de participación en el capital social de la entidad.

En cuanto al régimen fiscal de los socios, habida cuenta de que la transformación de una SAT en una SRL no afecta a la personalidad jurídica de la sociedad transformada y, en consecuencia, no se extingue ni supone su disolución de esta, cabe afirmar que dicha transformación no provoca, para el socio persona física, ganancias o pérdidas patrimoniales, en los términos establecidos en los artículos 33 y siguientes de la LIRPF, en la medida en que esta operación no implique la modificación del grado o porcentaje de participación en el capital social de la SRL.

- c) En el caso de transformación de la SC en SRL, ¿cuál sería la fecha de adquisición que tendrían las participaciones sociales recibidas como consecuencia de la transformación en la sociedad limitada a efectos de futuras transmisiones de las mismas?

La fecha de adquisición de las participaciones en la SRL recibidas como consecuencia de la transformación de la SC, a efectos de futuras transmisiones de las mismas, será la de adquisición de las participaciones que originariamente tenían los socios personas físicas en la SC.

- d) Tributación de la transformación de SC en SRL en el ITP y AJD.

La transformación de una SC con personalidad jurídica en una SRL no constituye hecho imponible ni de la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD, ni de las demás modalidades del impuesto.

En cuanto a la escritura pública en la que se formalice la transformación, estará en todo caso sujeta a la cuota fija de la modalidad AJD y, por el contrario, no sujeta a la cuota gradual del citado tributo.

2. SC sin objeto mercantil que a partir del 1 de enero de 2016 no sea contribuyente del IS y que se transforme en una SRL (por ejemplo una sociedad civil con actividad agrícola que se transforme en una SRL)

Para analizar los efectos fiscales de la transformación de una SC que no tenga objeto mercantil en una SRL a partir del 1 de enero de 2016, son fundamentales las siguientes cuatro consultas evacuadas por la DGT:

- Consulta V1193/2013, de 9 de abril (NFC047517).
- Consulta V2796/2013, de 20 de septiembre (NFC049062).
- Consulta V3041/2013, de 11 de octubre (NFC049333).
- Consulta V0930/2014, de 2 de abril (NFC050991).

Las cuestiones planteadas y resueltas en la consulta, que hemos adaptado a la nueva LIS, son las siguientes:

- a) Tributación de los rendimientos obtenidos en el año de transformación de SC a SRL:

- Periodo anual como SC:

Los rendimientos devengados<sup>1</sup> durante el periodo temporal en el que la SC ha desarrollado su actividad deberán ser imputados a los socios de la misma como rendimientos de actividades económicas en su declaración del IRPF en régimen de atribución de rentas.

La SC deberá presentar por las operaciones realizadas en este periodo el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, el modelo 190, para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, el modelo 347, de declaración anual de operaciones con terceras personas, y el modelo 390, de declaración-resumen anual del IVA, así como cumplimentar el resto de obligaciones formales exigidas en relación con las operaciones realizadas por la SC.

Por lo que respecta a los pagos fraccionados realizados por los socios de la sociedad civil, estos son pagos a cuenta de los rendimientos de la actividad

<sup>1</sup> Para dicho cálculo se aplicarán, con carácter general, los criterios de imputación temporal previstos en la LIS.

económica correspondientes a cada socio, disponiendo al efecto el último párrafo del artículo 99.7 de la LIRPF que «El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad». En consecuencia, los socios de la SC deberán consignar en su declaración del IRPF los pagos fraccionados que hubieran efectuado por los rendimientos obtenidos por la SC en dicho ejercicio.

- Periodo anual como SRL:

Por su parte, la SRL derivada de la transformación tributará como contribuyente del IS, por la totalidad de la renta obtenida desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de transformación<sup>2</sup> hasta el último día del periodo impositivo.

- b) Efectos fiscales en los socios de la SC por su transformación en SRL:

Al tener la SC personalidad jurídica en los términos anteriormente expuestos aunque no objeto mercantil, correspondiendo el patrimonio aportado a la SRL a la titularidad de la SC, la transformación de esta última no modifica la personalidad jurídica de la sociedad, según se establece en los artículos 3 y 4 de la Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Por lo tanto, en la medida en que no se altere la participación de los socios, dicha operación no determina ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas.

A efectos de futuras transmisiones, tanto la fecha como el valor de adquisición de las participaciones sociales recibidas como consecuencia de la transformación serán los que correspondan a la participación en la SC que se transforma.

- c) Tributación de la transformación de SC en SRL en el ITP y AJD:

La transformación de una SC con personalidad jurídica en una SRL no constituye hecho imponible ni de la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD, ni de las demás modalidades del impuesto.

En cuanto a la escritura pública en la que se formalice la transformación, estará en todo caso sujeta a la cuota fija de la modalidad AJD y, por el contrario, no sujeta a la cuota gradual del citado tributo.

<sup>2</sup> En este sentido, según el artículo 55.1 del RRM, se considerará como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.

### 3.1.3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y convertirse en contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS

La disposición transitoria trigésima segunda de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes del IS.

El régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto distingue dos supuestos diferenciados, según la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil que pase a ser contribuyente del impuesto hubiese tenido o no hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

Vamos a analizarlos por separado.

#### 3.1.3.1. *Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015*

En este punto deberemos plantearnos tres cuestiones:

- a) Cuáles son las sociedades civiles que se encuadran en este supuesto.
- b)Cuál es el régimen tributario aplicable a estas entidades.
- c) Cuáles son las consecuencias del régimen tributario aplicable.

Pasamos a analizar las tres cuestiones citadas.

#### A) Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Se tratará de:

1. Sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, con los requisitos antes analizados.
2. Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

El artículo 68 del RIRPF señala que:

«Artículo 68. *Obligaciones formales, contables y registrales.*

(...)

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ventas e ingresos.
- b) Libro registro de compras y gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

(...)

6. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

A efectos de lo previsto en la letra d) del artículo 32.2 de este Reglamento, los contribuyentes que realicen las actividades a que se refiere la citada letra d) deberán llevar un libro registro de ventas o ingresos.

7. Los contribuyentes acogidos a este método que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

8. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes».

En consecuencia, el supuesto se refiere a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, y que de acuerdo con los requisitos señalados hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 por tributar en régimen de estimación directa, modalidad normal, y sean titulares de actividades empresariales de carácter mercantil.

Entendemos que la norma debe interpretarse de manera restrictiva, es decir, el supuesto se refiere a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, y que de acuerdo con los requisitos señalados hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y la hubieran llevado por tributar efectivamente en esos ejercicios en régimen de estimación directa, modalidad normal. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

La delimitación de los requisitos para estar encuadrados en este supuesto se encuentra en la norma fiscal.

De acuerdo con el artículo 30 de la LIRPF:

«1. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Además señala el artículo 31 de la LIRPF que:

«1. El método de estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas se aplicará, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con arreglo a las siguientes normas:

1.ª Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Por ello, están obligados a la determinación de los rendimientos económicos en régimen de estimación directa, modalidad normal:

- Aquellos contribuyentes cuyo importe neto de cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior.

- Aquellos contribuyentes que no superando el límite de los 600.000 euros renuncien a la estimación directa modalidad simplificada.
- Aquellos otros contribuyentes que pudiendo aplicar el régimen de estimación objetiva renuncien a su aplicación.

Por tanto quedan excluidos del supuesto los contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio, que son:

- Titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil.
- Profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

#### B) Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes del IS, será de aplicación, con carácter general, el régimen tributario aplicable al resto de los contribuyentes del IS en idénticos términos.

Es decir, que a partir de 1 de enero de 2016 a las sociedades civiles citadas se les aplica, sin excepción, el régimen previsto en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y en el Real Decreto 634/2015 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece dos especialidades para dos tipos de operaciones específicas, que son:

- La distribución de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.
- La transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Para estas dos operaciones no será de aplicación el régimen general establecido en la LIRPF, si el socio de la sociedad civil es persona física, ni el régimen establecido en la LIS, si el socio de la sociedad civil es persona jurídica, en aquellas partes de los mismos que sean contrarias al régimen previsto por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS.

Se aplicará, en ambos casos, la norma especial recogida en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS de la forma que se indica a continuación:

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

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

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR con establecimiento permanente, los beneficios obtenidos con anterioridad a 31 de diciembre de 2015 por la sociedad civil, y que fueron imputados a los socios por el régimen de atribución de renta, no tributan cuando sean objeto de reparto a partir de 1 de enero de 2016. Entendemos que es una solución lógica y que trata de evitar supuesto de doble imposición, ya que dichos beneficios ya fueron gravados en sede de los socios al tributar inicialmente por atribución.

En caso de que el socio de la sociedad civil fuera un contribuyente del IRPF, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con los artículos 86 a 90 de la LIRPF. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el socio de la sociedad civil fuera un contribuyente del IS, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 6 de la LIS. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 7 de la LIRNR. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 7 de la LIRNR. Sobre el reparto de estas cantidades nada dice la normativa específica, por lo que entendemos que debe tributar.

Entendemos que este régimen tributario es aplicable exclusivamente a la distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Parece razonable que en aquellos casos en que la sociedad civil distribuya beneficios obtenidos en régimen de atribución y beneficios obtenidos tributando como contribuyente del IS, los primeros no serán objeto de integración en base imponible y los segundos tributarán de acuerdo con el régimen general aplicable a estas operaciones. A este respecto conviene recordar que el artículo 21.1 último párrafo de la LIS incluye, al igual que el TRLIS, un criterio de identificación de las reservas distribuidas al señalar:

«Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas».

En el supuesto de que en el balance de la sociedad civil figuren reservas procedentes de beneficios obtenidos en régimen de atribución y beneficios obtenidos tributando como contribuyente del IS corresponde a la junta, mediante acuerdo, la identificación de las partidas distribuidas.

### EJEMPLO 3

Supongamos la sociedad civil «X», con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

| Cuenta                          | Debe            | Haber           |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| Inmueble 1 .....                | 600,00          |                 |
| Inmueble 2 .....                | 400,00          |                 |
| Otros activos mobiliarios ..... | 200,00          |                 |
| Deudores .....                  | 500,00          |                 |
| Tesorería .....                 | 100,00          |                 |
| Aportación socios .....         |                 | 1.000,00        |
| Reservas .....                  |                 | 200,00          |
| Deudas .....                    |                 | 600,00          |
| <b>Total .....</b>              | <b>1.800,00</b> | <b>1.800,00</b> |

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de

.../...

.../...

2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

En el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015 a los socios de la entidad correspondiendo a cada uno de ellos 100 euros.

- a) Determinar el régimen tributario aplicable a los beneficios repartidos.
- b) Determinar el régimen tributario aplicable a los beneficios repartidos si uno de los socios de la sociedad civil es una SL residente.

### Solución

- a) Si en el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015, los socios de la entidad no integrarán en la base imponible del IRPF cantidad alguna por estas operaciones.
- b) Si en el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015, los socios de la entidad no integrarán en la base imponible del IRPF o del IS cantidad alguna por estas operaciones.

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

- a) Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre el valor de adquisición y titularidad y el valor de transmisión de la participación. El valor de adquisición y titularidad se estimará integrado:
  - Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
  - Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.
  - Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.

- b) Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.
- c) Cuando el transmitente sea contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del IRNR.

El régimen tributario se refiere al caso de transmisión de participaciones en la sociedad civil.

Vamos a distinguir los dos casos más importantes según se trate de socios de sociedades civiles que sean contribuyentes del IRPF o contribuyentes del IS o del IRNR con establecimiento permanente.

**Primer caso:** El transmitente sea un contribuyente del IRPF, la ganancia patrimonial que se pone de manifiesto se calcula por la diferencia entre:

- El valor de adquisición y titularidad.
- El valor de transmisión de la participación.

A estos efectos se entiende como valor de adquisición y titularidad la suma de tres elementos:

- 1.º El precio de adquisición de las participaciones, que coincidirá con el valor de las aportaciones iniciales a la sociedad civil, si las participaciones se adquirieron en la constitución de misma o, en caso contrario, con el precio pagado por las participaciones.
- 2.º El importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

En caso de que los beneficios sociales obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas no hayan sido objeto de distribución aumentan el valor de adquisición de las participaciones.

Al aumentar el valor de adquisición y titularidad de las participaciones estas cantidades, supone que dicho importe no computa como parte de la ganancia obtenida.

En consecuencia estas cantidades no tributan en la transmisión de las participaciones.

La justificación para ello es evidente, dichas cantidades ya fueron objeto de atribución, imputación y tributación en el impuesto directo de los socios cuando se obtuvieron los beneficios correspondientes por la sociedad civil.

En caso de que los beneficios sociales obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas hayan sido objeto de distribución, ya se ha determinado en el punto 1 relativo a la «distribución de beneficios obtenidos en

régimen de atribución de renta» que no tributan por la misma razón que en este caso, ya fueron objeto de atribución, imputación y tributación en el impuesto directo de los socios cuando se obtuvieron los beneficios correspondientes por la sociedad civil.

En conclusión, los beneficios sociales obtenidos por la sociedad civil tributando en el régimen de atribución de rentas no vuelven a tributar por el hecho de que la sociedad civil pase a tributar por el IS, ya sea vía reparto de beneficios y ya sea vía transmisión de las participaciones.

La limitación temporal que establece la norma al señalar «en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación» hace que este importe solo sea de aplicación a socios que tuvieron la participación en el tiempo en que en obtuvieron los beneficios en régimen de atribución. Por ello, para el socio que adquiera la participación a partir de 2016 no será de aplicación este supuesto».

#### EJEMPLO 4

Supongamos la sociedad civil «X», con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

| Cuenta                          | Debe            | Haber           |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| Inmueble 1 .....                | 600,00          |                 |
| Inmueble 2 .....                | 400,00          |                 |
| Otros activos mobiliarios ..... | 200,00          |                 |
| Deudores .....                  | 500,00          |                 |
| Tesorería .....                 | 100,00          |                 |
| Aportación socios .....         |                 | 1.000,00        |
| Reservas .....                  |                 | 200,00          |
| Deudas .....                    |                 | 600,00          |
| <b>Total .....</b>              | <b>1.800,00</b> | <b>1.800,00</b> |

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

.../...

.../...

Determinar el régimen tributario si en 2016 en los siguientes supuestos:

- a) Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros.
- b) La sociedad civil reparte a principios de 2016 los beneficios obtenidos en 2014 y 2015 y uno de los socios transmite inmediatamente después sus participaciones por importe de 650 euros.

### Solución

- a) La ganancia patrimonial obtenida por el socio se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 750 euros.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es de 100. Valor de adquisición y titularidad: 600 euros.

Por tanto la ganancia obtenida será de 150 euros (750 – 600), que tributará en la base del ahorro en el IRPF del socio.

- b) A principios de 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015. Dicha cuantía de acuerdo con el punto 1 no se integra en la base imponible del IRPF.

La ganancia patrimonial obtenida posteriormente por el socio se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 650.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es 0, puesto que han sido objeto de reparto. Valor de adquisición y titularidad: 500 euros.

Por tanto, la ganancia obtenida será de 150 (650 – 500), que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Obsérvese que el régimen tributario es idéntico ante idénticas situaciones. En ambos casos el socio ha percibido 750 euros por sus participaciones, el primero por la venta y el segundo por la suma de los beneficios repartidos (100) y la venta de la participación (650) y en ambos casos se tributa por la misma cantidad, 150 euros, en la base del ahorro del IRPF.

- 3.º Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.

En los casos en los que se adquiriera la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales en régimen de atribución, el valor de adquisición y titularidad se disminuirá en el importe de dichos beneficios sociales.

No obstante interpretamos que es necesario que dichos beneficios hayan sido objeto de reparto al socio que adquirió la participación.

Entendemos que, en caso contrario, estaríamos ante un supuesto de sobreimposición no querido por el legislador.

Pongamos un ejemplo para entender el razonamiento.

Supongamos una sociedad civil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 recogiendo en su balance un importe de fondos propios de 20.000 de los que 8.000 son beneficios sociales obtenidos en régimen de atribución. Supongamos que uno de los socios vende su participación por 10.000 el 1 de enero de 2016 a una persona física. Y supongamos que el socio subsiguiente vuelve a vender la participación a un tercero el 2 de enero de 2016 por el mismo precio, 10.000.

Si aplicamos la norma por el literal:

- Valor de transmisión: 10.000.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (10.000) el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para el socio subsiguiente es de 0 y a esta cuantía, minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas que de acuerdo con el literal de la norma para este socio es 4.000. Valor de adquisición y titularidad. 6.000 euros (10.000 + 0 – 4.000).

Por tanto, la ganancia obtenida por el socio subsiguiente sería de 4.000 euros (10.000 – 6.000) que tributaría en la base del ahorro en el IRPF. Sin embargo es palmario que el socio subsiguiente no ha ganado nada en la compra y la posterior venta de las participaciones de la sociedad civil.

Si aplicamos la norma interpretando que los beneficios en régimen de atribución que hay que minorar son los repartidos:

- Valor de transmisión: 10.000.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (10.000) el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para el socio subsiguiente es de 0 y a esta cuantía, minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto que para este socio es 0. Valor de adquisición y titularidad: 10.000 euros (10.000 + 0 - 0).

Por tanto, la ganancia obtenida por el socio subsiguiente es de 0 euros (10.000 - 10.000) que corresponde a la realidad, ya que el socio subsiguiente no ha ganado nada en la compra y la posterior venta de las participaciones.

Por buscar una similitud desde la perspectiva contable, valga la distancia, sería la aplicación de la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> 2.8 del Plan General de Contabilidad (PGC) que señala que los dividendos no se reconocerán como ingresos cuando inequívocamente procedan de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición y, en consecuencia, minoran el precio de adquisición de la participación.

Efectivamente, trasladada esta norma a un socio de una sociedad civil persona física que adquiera la participación con posterioridad a la generación de los beneficios obtenidos en régimen de atribución, el reparto de los citados beneficios no tributa como dividendo en el socio (como señala la regla a la que nos hemos referido en el punto 1 relativo a la «distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de renta») porque se han distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición (que para este socio es 0) y, además, minoran el precio de adquisición de la participación (como defendemos en la interpretación de la regla aquí citada).

### EJEMPLO 5

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

.../...

.../...

| Cuenta                          | Debe            | Haber           |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| Inmueble 1 .....                | 600,00          |                 |
| Inmueble 2 .....                | 400,00          |                 |
| Otros activos mobiliarios ..... | 200,00          |                 |
| Deudores .....                  | 500,00          |                 |
| Tesorería .....                 | 100,00          |                 |
| Aportación socios .....         |                 | 1.000,00        |
| Reservas .....                  |                 | 200,00          |
| Deudas .....                    |                 | 600,00          |
| <b>Total .....</b>              | <b>1.800,00</b> | <b>1.800,00</b> |

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

Determinar el régimen tributario si en 2016 en los siguientes supuestos:

- Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros.
- Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros y el adquirente las vuelve a transmitir a finales de 2016 por 900.
- Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros, la sociedad civil reparte las reservas a cada socio y el adquirente las vuelve a transmitir a finales de 2016 por 800.

## Solución

- La ganancia patrimonial obtenida por el socio inicial se determina por la diferencia entre:
  - Valor de transmisión: 750.
  - Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es de 100. Valor de adquisición y titularidad: 600 euros (500 + 100).

Por tanto la ganancia obtenida será de 150 euros (750 – 600), que tributará en la base del ahorro en el IRPF del socio.

.../...

.../...

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio ha tributado por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El importe total de la renta recibida en la operación es también 250 euros pues se adquirió la participación por 500 y se ha vendido por 750 euros.

b) La ganancia patrimonial obtenida por el socio subsiguiente se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 900.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (750), el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para cada socio es de 0 y a esta cuantía minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto, que para este socio es 0. Valor de adquisición y titularidad: 750 euros ( $750 + 0 - 0$ ).

Por tanto, la ganancia obtenida es de 150 euros ( $900 - 750$ ) que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio inicial tributó por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El socio subsiguiente ha tributado por:

- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación.
- Total tributación subsiguiente: 150 euros.

Total tributación entre todos los socios:  $250 + 150 = 400$  euros.

.../...

.../...

El importe total de la renta recibida en la operación es también 400 euros pues se adquirió la participación inicialmente por 500, se ha vendido finalmente por 900 euros y no se ha recibido otra renta por ninguno de los socios.

- c) El socio subsiguiente ha recibido el reparto de los beneficios que procedían de ejercicios en que se tributó en régimen de atribución de rentas. Esta cuantía no se integra en base imponible tal y como se ha explicado anteriormente.

La ganancia patrimonial obtenida por el socio subsiguiente se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 800.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (750), el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para cada socio es de 0 y a esta cuantía minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto, que para este socio es 100. Valor de adquisición y titularidad. 650 euros ( $750 + 0 - 100$ )

Por tanto, la ganancia obtenida es de 150 euros ( $800 - 650$ ) que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio inicial tributó por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El socio subsiguiente ha tributado por:

- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación.
- Total tributación subsiguiente: 150 euros.

Total tributación entre todos los socios:  $250 + 150 = 400$  euros.

El importe total de la renta recibida en la operación es también 400 euros pues se adquirió la participación inicialmente por 500, se ha vendido finalmente por 800 euros, pero el socio subsiguiente ha obtenido además una renta de 100 euros que no ha tributado, por lo que el importe total recibido por las partes fue de 900 euros.

**Segundo caso:** Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.

Como nos estamos refiriendo a la transmisión de participaciones de sociedades civiles, y a falta de normativa específica, entendemos que se aplicará sin especialidad alguna la normativa reguladora del tratamiento de la doble imposición que recoge el artículo 21 de la LIS y el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

C) Consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

En este punto se trata de analizar las consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016 pasen a ser contribuyentes de este impuesto.

Es decir, nos estamos refiriendo a sociedades civiles con personalidad jurídica que en 2014 y en 2015 tributaron en régimen de estimación directa, modalidad normal, y fueron titulares de actividades empresariales de carácter mercantil. Para ello vamos a distinguir tres cuestiones diferentes:

1. Contabilización inicial de los elementos patrimoniales de la sociedad civil a 1 de enero de 2016, fecha en la que pasan a ser contribuyentes del IS.

En el caso de sociedades civiles que hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, la contabilización del asiento de apertura de contabilidad a 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno, puesto que es la continuación de la contabilización de asiento de cierre a 31 de diciembre de 2015.

2. Contabilización y declaración de las operaciones ordinarias a partir de 1 de enero de 2016.

La contabilización y declaración de las operaciones ordinarias a partir de 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno puesto que seguirá, de manera expresa, la normativa general del IS.

Conviene recordar que para estas sociedades civiles se modifica el régimen tributario respecto a 2015 puesto que, en ese ejercicio, se determinaba el resultado contable y se aplicaba la normativa del IS y las especialidades establecidas en la normativa del IRPF para actividades económicas. Sin embargo, a partir de 2016, únicamente se aplica normativa contable y la normativa del IS.

3. Régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones.

Régimen especial que se trata en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y que ha sido tratado con anterioridad.

Se plantea el caso de que una sociedad civil que hubiese pasado a ser contribuyente del IS a 1 de enero de 2016 se transforme en sociedad limitada una vez iniciado 2016.

En estos casos, entendemos que seguirá siendo de aplicación igualmente el régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS, aun cuando se repartan los beneficios que en ese momento sean de una sociedad limitada o aun cuando se transmitan las participaciones que en ese momento sean de una sociedad limitada. Esta conclusión resulta del literal de la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que señala para ambas operaciones lo siguiente:

«a) La distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento...

b) Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento...».

Por tanto, entendemos que mientras no se repartan por la sociedad transformada los beneficios obtenidos en régimen de atribución o se transmitan las participaciones de la sociedad transformada, seguirá siendo de aplicación el régimen transitorio recogido en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS para este tipo de operaciones.

### 3.1.3.2. *Sociedades civiles que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015*

En este punto deberemos plantearnos tres cuestiones:

- a) Cuáles son las sociedades civiles que se encuadran en este supuesto.
- b) Cuál es el régimen tributario aplicable a estas entidades.
- c) Cuáles son las consecuencias del régimen tributario aplicable.

Pasamos a analizar las tres cuestiones citadas

### A) Sociedades civiles que NO hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Se tratará de sociedades civiles:

- Con personalidad jurídica y objeto mercantil, con los requisitos antes analizados.
- Y que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

Tal y como se ha explicado anteriormente, no estaban obligadas a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF las sociedades civiles que sean:

- Titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil.
- Profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

Por tanto, se tratará de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil y que no estaban obligadas a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 por ser titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determinó en aquellos años en la modalidad simplificada del método de estimación directa o en régimen de estimación objetiva. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

### B) Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que NO hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016 pasen a ser contribuyentes de este impuesto, será de aplicación con carácter general el régimen tributario aplicable a los contribuyentes del IS en todos sus términos.

Es decir, que a partir de 1 de enero de 2016 a las sociedades civiles citadas se les aplica, sin excepción, el régimen previsto en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y en el Real Decreto 634/2015 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece dos especialidades para dos tipos de operaciones específicas, que son:

- La distribución de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.
- La transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Para estas dos operaciones no será de aplicación el régimen general establecido en la LIRPF, si el socio de la sociedad civil es persona física, ni el régimen establecido en la LIS, si el socio de la sociedad civil es persona jurídica, en aquellas partes de los mismos que sean contrarias al régimen previsto por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS.

Se aplicará, en ambos casos, la norma especial recogida en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS de la forma que se indica a continuación:

### 1. Distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.

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

A estos efectos conviene matizar:

- a) La norma establece un importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios.

Por ello, en principio, parece razonable entender que cuando se repartan esos beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas:

- La parte correspondiente a «aportación de socios» tendrá el régimen tributario en el socio aplicable a la «devolución de aportaciones» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea la LIRPF si el socio es persona física, la LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente, o la LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.
- El exceso de los fondos propios sobre el límite citado tendrá el régimen tributario en el socio aplicable al «reparto de reservas» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea la LIRPF si el socio es persona física, la LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente, o la LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.

Este régimen es aplicable respecto a los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, puesto que el reparto de beneficios obtenidos no aplicando el régimen de atribución de rentas no tiene ninguna especialidad en sede de los socios

- b) El importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios viene determinado por la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Entendemos que el valor del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias es el valor fiscal de los mismos, calculado como luego se expondrá, y que el valor del pasivo exigible es el valor contable, que coincide con el fiscal. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Parece claro que, inicialmente, el legislador fija el importe máximo de los fondos propios que se va a considerar aportación de socios por la diferencia entre dos partidas:

- Valor de los elementos patrimoniales que se deben anotar en el libro de bienes de inversión del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.
- Valor del pasivo exigible, es decir, de las deudas de la entidad.

Entendemos que no es casual que el legislador fije el límite en función de estas partidas.

No es casual por el hecho de que, tratándose de contribuyentes que habían tributado en la modalidad simplificada del método de estimación directa o en régimen de estimación objetiva, el único registro que, a priori, recoge qué elementos patrimoniales eran propiedad de la sociedad civil era el libro registro de bienes de inversión.

De acuerdo con el artículo 68 del RIRPF ambos tipos de contribuyentes estaban obligados a llevar el libro registro de bienes de inversión y en el mismo, solo debían figurar contabilizados, precisamente, los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Sin embargo, quizás el elemento más relevante para determinar el valor del límite fijado por la norma es la cláusula de cierre que establece la misma, al señalar «salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales».

Con esta cláusula de cierre, el legislador amplía el límite también al valor de todos los elementos patrimoniales de la entidad que inicialmente no se anotaban en libros registro de bienes de inversión y que se pueda probar que son propiedad de la sociedad civil.

Estaríamos incluyendo en ese límite también a las existencias, a las cuentas bancarias y el efectivo, a los instrumentos de patrimonio y a cualquier otro elemento patrimonial.

En definitiva, entendemos que el límite va a estar formado por la diferencia entre:

- El valor de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y del resto de sus elementos patrimoniales que inicialmente no se anotaban en libros registro de bienes de inversión y que se pueda probar que son propiedad de la sociedad civil, es decir, el valor del activo total.
- El valor del pasivo exigible, es decir, de las deudas de la entidad.

Contablemente, la diferencia entre el valor del activo total menos el pasivo exigible coincide con el valor de los fondos propios.

Por tanto, se puede concluir que la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS determina, en última instancia, que «la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios». En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

De acuerdo con lo expuesto, cuando se repartan esos beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, se debería aplicar el régimen tributario en el socio referente a la «devolución de aportaciones» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea:

- La LIRPF si el socio es persona física.
- La LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente.
- La LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.

Siendo el caso más habitual que el socio de la sociedad civil sea persona física, las cantidades repartidas tendrían la consideración de «reducción de capital por devolución de aportaciones» regulado en el artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, el reparto de dichas cantidades:

- Debería minorar el precio de adquisición de la participación hasta su anulación.
- El exceso tendría la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

En estos casos el problema surgiría, en sede del socio persona física, en aquellos casos en los que el precio de adquisición de la participación, que coincide normalmente con la aportación inicial a la sociedad civil, fuera inferior a los fondos propios de la entidad, por el hecho de haber acumulado beneficios no distribuidos en régimen de atribución de rentas.

En estos casos, un reparto total de los fondos propios de la sociedad civil a partir de 1 de enero de 2016 determinaría que tributase por rendimiento de capital mobiliario en sede del socio persona física una cantidad que, en realidad, ya tributó por atribución de rentas cuando se obtuvo el beneficio. Se trata de un supuesto de doble imposición NO querido por el legislador.

Para evitar este supuesto de doble imposición el legislador recoge en la disposición transitoria trigésimo segunda.<sup>4</sup> último párrafo de la LIS que:

«Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior».

Es decir, que con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición inicial de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y puesto de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

**EJEMPLO 6**

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presenta el siguiente balance a 1 de enero de 2016:

| Cuenta                          | Debe            | Haber           |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| Inmueble 1 .....                | 1.600,00        |                 |
| Inmueble 2 .....                | 400,00          |                 |
| Otros activos mobiliarios ..... | 200,00          |                 |
| Deudores .....                  | 500,00          |                 |
| Tesorería .....                 | 100,00          |                 |
| Fondos propios .....            |                 | 2.200,00        |
| Deudas .....                    |                 | 600,00          |
| <b>Total .....</b>              | <b>2.800,00</b> | <b>2.800,00</b> |

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 600 durante 2014 y 2015 que fueron imputados a los socios.

Determinar el régimen tributario en 2016 en los siguientes supuestos:

- Se reparten beneficios en 2016 por 1.000 euros.
- Se reparten beneficios en 2016 por 2.100 euros y el segundo socio es una SL.

**Solución**

- De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Por tanto:

La diferencia entre el valor del activo total y el pasivo exigible tendrá la consideración de aportación de socios. En este caso:

.../...

.../...

|                                    |          |
|------------------------------------|----------|
| Valor activo total .....           | 2.800,00 |
| Valor pasivo exigible .....        | -600,00  |
| Valor «Aportación de socios» ..... | 2.200,00 |

Es decir, todos los fondos propios de la entidad se corresponden con «aportaciones de socios».

Se reparten beneficios por importe de 1.000 euros, es decir, 500 euros por cada uno de los socios.

Como se trata de socios de la sociedad civil personas físicas, las cantidades repartidas:

- Deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones del artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, minoraría el precio de adquisición de la participación hasta su anulación.
- El exceso debería tener la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

Por tanto, teniendo en cuenta esta circunstancia, las cantidades repartidas, 500 euros por socio, minorarían el precio de adquisición de la participación, 500 euros por socio, de forma que el reparto de beneficios no tributaría en el IRPF pero el nuevo precio de adquisición fiscal de la participación para cada socio sería 0 euros.

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona física no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100, que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio, después del reparto de beneficios, sería 600 euros (1.100 – 500), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (500).

- b) Se reparten beneficios por importe de 2.100 euros, es decir, 1.050 euros por cada uno de los socios.

En la parte correspondiente al socio persona física, las cantidades repartidas:

- Deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones del artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, minoraría el precio de adquisición de la participación hasta su anulación.
- El exceso debería tener la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

Por tanto, teniendo en cuenta esta circunstancia, las cantidades repartidas, 1.050 euros por socio, minorarían el precio de adquisición de la participación (500 € por socio), el nuevo precio de adquisición fiscal de la participación para el socio debería ser 0 euros y además el exceso, 550 euros (1.050 – 500) tributaría en la base del ahorro del IRPF como rendimiento de capital mobiliario.

.../...

.../...

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.<sup>4</sup> último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona física no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100, que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio después del reparto de beneficios sería 50 euros (1.100 – 1.050), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (1.050) y no tributaría cantidad alguna por rendimientos de capital mobiliario.

En el caso del socio persona jurídica, las cantidades repartidas deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones, debería minorar el precio de adquisición de las participaciones hasta 0 euros y el exceso, 550 euros, tendría la consideración de ingreso contable y fiscal exento si cumple los requisitos del artículo 21 de la LIS.

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.<sup>4</sup> último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona jurídica no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100 que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio, después del reparto de beneficios, sería 50 euros (1.100 – 1.050), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (1.050).

**2. Rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.**

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

Los efectos que plantea la norma son los mismos que para el reparto de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas:

- a) La norma establece un importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios.
- b) El importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios viene determinado por la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Pero en realidad el legislador, al introducir la cláusula de cierre «salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales» determina en última instancia que «la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios».

Además señala en la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS que:

«Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior».

Es decir, que con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición inicial de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y puestos de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

## EJEMPLO 7

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presenta el siguiente balance a 1 de enero de 2016:

| Cuenta                          | Debe            | Haber           |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| Inmueble 1 .....                | 1.600,00        |                 |
| Inmueble 2 .....                | 400,00          |                 |
| Otros activos mobiliarios ..... | 200,00          |                 |
| Deudores .....                  | 500,00          |                 |
| Tesorería .....                 | 100,00          |                 |
| Fondos propio .....             |                 | 2.200,00        |
| Deudas .....                    |                 | 600,00          |
| <b>Total .....</b>              | <b>2.800,00</b> | <b>2.800,00</b> |

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a una persona física y a una persona jurídica residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su

.../...

.../...

creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 600 durante 2014 y 2015 que fueron imputados a los socios.

Determinar el régimen tributario en 2016 en los siguientes supuestos:

- a) Un socio persona física transmite la participación en 2016 por 1.100 euros.
- b) Un socio persona jurídica transmite la participación en 2016 por 1.100 euros.

### Solución

- a) De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Por tanto:

La diferencia entre el valor del activo total y el pasivo exigible tendrá la consideración de aportación de socios. En este caso:

|                                    |          |
|------------------------------------|----------|
| Valor activo total .....           | 2.800,00 |
| Valor pasivo exigible .....        | -600,00  |
| Valor «Aportación de socios» ..... | 2.200,00 |

Es decir, todos los fondos propios de la entidad se corresponden con «aportaciones de socios»

En el caso de que el socio que transmite la participación sea persona física, sería aplicable la norma de IRPF, que no distingue entre «aportación de socios» o reservas en el precio de venta, por lo que toda la ganancia que se produjera tendría la consideración de renta imputable en la base imponible del ahorro en el IRPF, sin perjuicio de las normas especiales de valoración que recoge el artículo 37 de la LIRPF:

|                              |          |
|------------------------------|----------|
| Precio de venta .....        | 1.100,00 |
| Precio de adquisición .....  | 500,00   |
| Ganancia de patrimonio ..... | 600,00   |

Sin embargo, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.<sup>4</sup> último párrafo de la LIS, con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición real de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y puestos de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

.../...

.../...

Por tanto, en este caso, la ganancia de patrimonio a declarar será:

|                                                                                       |          |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Precio de venta .....                                                                 | 1.100,00 |
| Precio de adquisición según disposición transitoria trigésima segunda de la LIS ..... | 1.100,00 |
| Ganancia de patrimonio .....                                                          | 0,00     |

b) En el caso de que el socio que transmite es persona jurídica:

La renta obtenida, fiscal y contable, vendría determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de la participación. Dicha renta estaría exenta si cumple los requisitos del artículo 21 de la LIS.

No obstante, en aquellos casos especiales en los que el artículo 21 de la LIS establece un régimen distinto para la parte de las ganancias por transmisión de participaciones que se corresponda con «aportaciones de socios» y «reservas», las cantidades antes citadas tendrán dicho carácter. Quizás el caso más habitual sería que la sociedad civil tenga la consideración de «entidad patrimonial» del artículo 5.2 de la LIS, en cuyo caso la transmisión de las participaciones se calcularía teniendo en cuenta dicha circunstancia.

En este caso, y si se considerase que la sociedad civil hubiera tenido la consideración de patrimonial desde 2014 (cuestión que no se ha planteado en el supuesto), el socio persona jurídica determinaría una renta contable por la venta de las participaciones de 600 euros (1.100 de precio de venta – 500 de precio de adquisición). De dicha renta:

- Puesto que la participación del socio persona jurídica es el 50 %, de acuerdo con el artículo 21 de la LIS, estaría exenta la parte de la ganancia que se corresponda con el incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación. Teniendo en cuenta que todos los fondos propios se consideran aportación de socios el importe del incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación es 0, por lo que no está exenta ninguna cantidad.
- Estaría no exenta la parte de la ganancia que no se corresponda con el incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación, es decir, 600 euros.

Sin embargo, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición real de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y puestos de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

.../...

.../...

Por tanto, en este caso, la renta a declarar por el socio persona jurídica será:

|                                                                                       |          |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Precio de venta .....                                                                 | 1.100,00 |
| Precio de adquisición según disposición transitoria trigésima segunda de la LIS ..... | 1.100,00 |
| Renta a integrar en la base imponible del socio .....                                 | 0,00     |

### C) Consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

En este punto se trata de analizar las consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que NO hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto. Es decir, que en 2014 y en 2015 eran:

- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

Para ello vamos a distinguir tres cuestiones diferentes:

**1. Contabilización inicial de los elementos patrimoniales de la sociedad civil a 1 de enero de 2016, fecha que pasan a ser contribuyentes del IS.**

En el caso de sociedades civiles que NO hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 la contabilización del asiento de apertura de contabilidad a 1 de enero de 2016 entendemos que dependerá del régimen tributario que hubieran aplicado con anterioridad a 1 de enero de 2016 y el tipo de elemento patrimonial a que se refiera. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Pasamos a analizar las posibles situaciones:

- a) Elemento del activo no corriente no susceptible de amortización. Entendemos que se contabilizará el 1 de enero de 2016 por el valor de adquisición del mismo de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones que supongan la modificación del precio de adquisición y la normativa contable que lo regula. Por ejemplo, un terreno.

b) Elemento del activo no corriente susceptible de amortización:

En nuestra opinión se contabilizará el 1 de enero de 2016 por la diferencia entre:

- El valor de adquisición del mismo de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones relacionadas con la adquisición y la normativa contable que lo regula.
- Las amortizaciones fiscales que se hubieran producido durante la tenencia del mismo, computándose en todo caso la amortización fiscal mínima en cada uno de los ejercicios. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Podemos encontrarnos en dos supuestos distintos:

- 1.º Que los socios de la sociedad civil hubieran aplicado estimación directa, modalidad simplificada. Entendemos que la amortización a descontar para determinar el valor inicial del elemento a contabilizar a 1 de enero de 2016 será la que corresponde a la modalidad simplificada, en la actualidad regulada en el artículo 30 del RIRPF y que señala que se aplicará de forma lineal y se utilizará la tabla de amortización simplificada que apruebe el ministro del Hacienda y Administraciones Públicas (Orden de 27 de marzo de 1998) y que fue aplicada por el contribuyente. Parece razonable que, en su defecto, deberá tenerse en cuenta la amortización fiscal mínima de acuerdo con la tabla simplificada. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

| Grupo | Descripción                                                                          | Coefficiente lineal máximo | Periodo máximo |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|----------------|
| 1     | Edificios y otras construcciones .....                                               | 3 %                        | 68 años        |
| 2     | Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material .....           | 10 %                       | 20 años        |
| 3     | Maquinaria .....                                                                     | 12 %                       | 18 años        |
| 4     | Elementos de transporte .....                                                        | 16 %                       | 14 años        |
| 5     | Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos ..... | 26 %                       | 10 años        |
| 6     | Útiles y herramientas .....                                                          | 30 %                       | 8 años         |
| 7     | Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino .....                                        | 16 %                       | 14 años        |
| 8     | Ganado equino y frutales no cítricos .....                                           | 8 %                        | 25 años        |
| 9     | Frutales cítricos y viñedos .....                                                    | 4 %                        | 50 años        |
| 10    | Olivar .....                                                                         | 2 %                        | 100 años       |

- 2.º Que los socios de la sociedad civil hubieran aplicado estimación objetiva. La amortización a descontar para determinar el valor inicial del elemento a contabilizar a 1 de enero de 2016 será la que corresponde a la estimación objetiva, en la actualidad regulada en el artículo 37 del RIRPF y que señala que se aplicará cuando así se establezca y con la tabla de amortización que apruebe el ministro del Economía y Hacienda al aprobar la orden de módulos de cada ejercicio (Orden HAC/2222/2014 para el año 2015) y que fue aplicada por el contribuyente. Parece razonable que, en su defecto, deberá tenerse en cuenta la amortización fiscal mínima de acuerdo con la tabla correspondiente. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

En el caso de 2015 sería la siguiente tabla:

| Grupo | Descripción                                                                                                | Coefficiente lineal máximo | Periodo máximo |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|----------------|
| 1     | Edificios y otras construcciones .....                                                                     | 5 %                        | 40 años        |
| 2     | Útiles, herramientas, equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos ..... | 40 %                       | 5 años         |
| 3     | Batea .....                                                                                                | 10 %                       | 12 años        |
| 4     | Barco .....                                                                                                | 10 %                       | 25 años        |
| 5     | Elementos de transporte y resto de inmovilizado material                                                   | 25 %                       | 8 años         |
| 6     | Inmovilizado intangible .....                                                                              | 15 %                       | 10 años        |

- c) Elemento del activo corriente. En este caso dependerá del tipo de elemento a que nos refiramos. Puede tratarse de:

- Existencias. En nuestra opinión deberá realizarse un inventario físico de las existencias a 1 de enero de 2016, valorarlas por el precio de adquisición de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones relacionadas con la adquisición y de acuerdo con la normativa contable y utilizar cualquiera de los métodos autorizados en el PGC para la valoración de inventarios, fundamentalmente o FIFO o precio medio ponderado.
- Clientes, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, fundamentalmente al coste amortizado.
- Inversiones en instrumentos de patrimonio. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, ya sea precio de adquisición o valor razonable.
- Efectivo y otros activos líquidos equivalentes. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC.

- d) Elemento del pasivo. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, fundamentalmente al coste amortizado.

## 2. Contabilización y declaración de las operaciones habituales a partir de 1 de enero de 2016.

La contabilización y declaración de las operaciones habituales a partir de 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno puesto que seguirá de manera expresa la normativa del IS de las que son contribuyentes.

## 3. Régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones.

Régimen especial que se trata en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que ha sido tratado con anterioridad.

### EJEMPLO 8

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, tributó en régimen de estimación directa, modalidad simplificada en esos ejercicios, y es titular de los siguientes elementos:

- Inmueble 1: Valor de adquisición de 1.700 y amortización acumulada calculada mediante la aplicación de la tabla simplificada de 100.
- Inmueble 2: Valor de adquisición de 450 y amortización acumulada calculada mediante la aplicación de la tabla simplificada de 50.
- Otros activos mobiliarios: Precio de adquisición de 200.
- Deudores: Valoración a coste amortizado de 500.
- Cuenta corriente de 100.
- Deudas: Valoración a coste amortizado de 600.

Contabilizar el asiento de inicio a 1 de enero de 2016

### **Solución**

La sociedad civil presentará el siguiente asiento inicial a 1 de enero de 2016.

| Cuenta                          | Debe     | Haber   |
|---------------------------------|----------|---------|
| Inmueble 1 .....                | 1.600,00 |         |
| Inmueble 2 .....                | 400,00   |         |
| Otros activos mobiliarios ..... | 200,00   |         |
|                                 |          | .../... |

.../...

.../...

| Cuenta               | Debe   | Haber    |
|----------------------|--------|----------|
| .../...              |        |          |
| Deudores .....       | 500,00 |          |
| Tesorería .....      | 100,00 |          |
| Fondos propios ..... |        | 2.200,00 |
| Deudas .....         |        | 600,00   |

### 3.1.3.3. Reglas de devengo e imputación como consecuencia del régimen transitorio

El régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS regulado en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece tres normas de cautela en cuanto a las reglas de devengo e imputación establecidas con carácter general en la LIS. Estas reglas son las siguientes:

1. Las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en el régimen de atribución de rentas, no integradas en la base imponible a 1 de enero de 2016, lo serán en la base imponible del IS del primer periodo impositivo iniciado a partir de dicha fecha.

Entendemos que el legislador se está refiriendo a operaciones realizadas en periodos anteriores a 2016 que se hubieran declarado en régimen de imputación en función de los cobros/pagos. En dichas situaciones, la renta pendiente de integrar a 1 de enero de 2016 se imputará en ese ejercicio en la base imponible del IS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

2. Las rentas que se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo.

Se trata de una regla cuyo objeto es evitar supuestos de doble imposición, puesto que evita que tribute de nuevo rentas que ya lo hicieron en régimen de atribución.

3. Los cambios de criterio de imputación temporal que pudieran resultar de aplicación en ningún caso comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar ni que se computen doblemente.

Se trata de una cláusula de cierre para evitar supuesto de doble o de nula tributación.

### **EJEMPLO 9**

Una sociedad civil estaba aplicando en 2015 criterio de caja para la imputación de los ingresos de la actividad económica desarrollada quedando pendiente de imputar a 1 de enero de 2016 10.000 euros no cobrados. A 1 de enero de 2016 pasa a ser contribuyente por el IS.

### **Solución**

De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS deberá integrar en 2016, además de las rentas obtenidas en ese ejercicio, las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en régimen de atribución de rentas y que estaban pendientes de integración. En este caso deberá integrar 10.000 euros en la base imponible del IS de 2016.

## **4. ANÁLISIS DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA TRIGÉSIMA DE LA LIRPF: SITUACIÓN DE LAS DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICACIÓN DE LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES CIVILES QUE PASEN A TRIBUTAR EN EL IS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016**

La disposición transitoria trigésima de la LIRPF establece que las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS, habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF, podrán seguir aplicando las deducciones por actividades económicas acreditadas a dicha fecha y pendientes de aplicación, siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la LIRPF y en la LIS.

Es decir, que si las sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS y que hubieran tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas tienen deducciones por actividades económicas pendientes de aplicar y procedentes de ejercicios anteriores a 2016 (por haber excedido en esos ejercicios el límite del 25% o del 50% sobre la cuota íntegra positiva ajustada que recoge el art. 39.1 de la LIS), estos importes:

- No tienen la consideración de deducciones pendientes de aplicación para las sociedades civiles citadas.
- Pueden ser objeto de deducción por parte de los socios de las sociedades civiles señaladas siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la LIRPF y en la LIS.

Sobre esta disposición transitoria deben hacerse las siguientes matizaciones:

En primer lugar, entendemos que la atribución de las deducciones pendientes de las sociedades civiles a sus socios es aplicable:

- Para las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF.
- Pero también para las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que se apliquen el régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF para aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016.

Es decir, entendemos que, por la propia normativa que regulaba el régimen de atribución de renta, la imputación de las deducciones pendientes de las sociedades civiles es aplicable a todas las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que hubieran tributado con anterioridad a 1 de enero de 2016 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, tanto si se disuelven como si se convierten en contribuyentes del IS.

En nuestra opinión las deducciones por actividades económicas siempre se trasladan a los socios personas físicas. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

En segundo lugar, entendemos que las deducciones pendientes son atribuibles a los socios personas físicas de las sociedades civiles citadas tanto si realizan actividades económicas en 2016 como si no.

Por último, en tercer lugar, entendemos que, por la propia normativa que regulaba el régimen de atribución de renta, las deducciones pendientes de las sociedades civiles eran atribuibles también a todas las personas jurídicas contribuyentes del IS, socios de sociedades civiles que hubieran tributado con anterioridad a 1 de enero de 2016 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, tanto si se disuelven como si se convierten en contribuyentes del IS.

## **5. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES PRÁCTICAS DE MAYOR RELEVANCIA QUE SE SUSCITAN PARA LAS SOCIEDADES CIVILES QUE SE CONVIERTAN EN CONTRIBUYENTES DEL IS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016**

Por último, debemos tratar aquellos elementos específicos de la tributación de las sociedades civiles como contribuyentes del IS o la tributación de sus socios, ya sea en el IRPF, en el IS o el IRNR con o sin establecimiento permanente. Para ello vamos a tratar los siguientes elementos:

## A) Elementos patrimoniales

Uno de los puntos más importantes a tratar es el de los elementos patrimoniales utilizados por la sociedad civil en su actividad. Dentro de estos elementos patrimoniales debemos distinguir dos grandes grupos según la titularidad de los mismos corresponda a la sociedad civil o a los socios de la sociedad civil.

### 1. Elementos patrimoniales cuya titularidad corresponde a la sociedad civil.

Se trata de elementos patrimoniales adquiridos por la sociedad civil por tener personalidad jurídica propia.

En caso de inmuebles precisará escritura pública de adquisición e inscripción a nombre de la sociedad civil en el Registro de la Propiedad.

Como consecuencia de la utilización del elemento patrimonial no se generan rentas a integrar en la base imponible ni de la sociedad civil ni de los socios fuera de las propias de la utilización de los mismos, vía amortización o gastos relativos a los mismos.

En caso de transmisión de los elementos patrimoniales, la renta generada tributa en el IS de la misma forma que procedería en cualquier tipo de entidad sujeta a este impuesto.

### 2. Elementos patrimoniales cuya titularidad corresponde a los socios de la sociedad civil y que son utilizados por esta en su actividad.

Se trata de elementos patrimoniales adquiridos por los socios de la sociedad civil que son cedidos a la misma para el ejercicio de la actividad de la entidad.

Como consecuencia de dicha cesión:

- a) No deben tenerse en cuenta por la sociedad civil en el asiento inicial a contabilizar a 1 de enero de 2016, puesto que se trata de elementos patrimoniales que NO pertenecen a la misma.

Por tanto:

- Ni figuran en el balance inicial de la sociedad civil.
- Ni forman parte del límite previsto en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS a los efectos de regular el reparto de los beneficios obtenidos por la sociedad civil en periodos en que hubiera tributado en régimen de atribución de rentas ni en la transmisión de las participaciones de la sociedad civil al señalar que «la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los co-

respondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales».

- b) Como consecuencia de la cesión de elementos patrimoniales a una sociedad entendemos que se genera un «arrendamiento operativo implícito».

En principio «arrendamiento operativo implícito» tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario o inmobiliario regulados en los artículos 22 y 25.4 c) de la LIRPF salvo que el socio, en relación con el arrendamiento inmobiliario, disponga de persona contratada y pueda calificarse de acuerdo con el artículo 27.2 de la LIRPF como actividad económica. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- c) El «arrendamiento operativo implícito» determina, como decimos, un rendimiento de capital mobiliario o inmobiliario en los socios o en su caso rendimiento de actividad económica y un gasto, en principio fiscalmente deducible, en la sociedad civil siempre que los elementos patrimoniales se dediquen a la actividad realizada por la sociedad civil. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.
- d) De acuerdo con el artículo 5.Uno c) de la LIVA «A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales:

(...)

- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

Por tanto, salvo que el resto de la normativa del impuesto determine lo contrario, el «arrendamiento operativo implícito» derivado de la cesión de elementos patrimoniales de los socios a la sociedad civil determina una operación sujeta y no exenta del IVA. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- e) El «arrendamiento operativo implícito» derivado de la cesión de elementos patrimoniales de los socios a la sociedad civil se valorará por su valor con carácter general que será de mercado necesariamente en los casos previstos en el artículo 18 de la LIS.
- f) En caso de transmisión de elementos patrimoniales adquiridos por los socios de la sociedad civil que son cedidos a la misma, la ganancia de patrimonio se declarará por los socios, en la base imponible del ahorro del IRPF o, en caso de que sean personas jurídicas, en la base imponible del IS.

Se plantea la problemática de la aplicación o no de los coeficientes de abatimiento en régimen transitorio que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF en relación con los bienes

inmuebles adquiridos por los socios personas físicas antes de 31 de diciembre de 1994 y que son cedidos a la sociedad civil para su actividad. Para este caso habrá que distinguir dos supuestos:

- Primero: El elemento patrimonial se transmite después de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 y el socio no tiene contratada una persona para gestionar la actividad de alquiler del citado bien.

En este caso, parece claro que a 1 de enero de 2016 el bien inmueble pasa a generar rendimientos de capital inmobiliario y se produce su desafectación de la actividad económica. En aplicación del artículo 28.3 de la LIRPF, pasados tres años desde la desafectación se entiende que el elemento patrimonial nunca estuvo afecto a la actividad. Por ello, si se transmite el bien inmueble pasados tres años desde su desafectación, podrá aplicarse el régimen que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF si se cumplen los requisitos para ello.

- Segundo: El elemento patrimonial se transmite antes de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 o el elemento patrimonial se transmite después de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 pero el socio tiene contratada una persona para gestionar la actividad de alquiler del citado bien. En esos casos se está transmitiendo un elemento afecto a una actividad económica y, por tanto, no es aplicable el régimen que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF.

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

## B) Relación socio/sociedad

Uno de los elementos que más controversia genera son las cantidades cobradas por los socios de la sociedad civil de la misma y la naturaleza de dicha relación.

En realidad en determinados casos resulta dificultoso encuadrar la prestación realizada por los socios a la sociedad civil en el marco normativo actual.

A la vista de la dificultad señalada habrá que estar a lo que señale la DGT.

No obstante, atendiendo a la relación entre las cantidades percibidas por los socios pueden tener tres naturalezas distintas:

1. Rendimientos de trabajo personal por el trabajo realizado por los socios en la sociedad.
2. Rendimientos de actividades económicas por la prestación realizada por los socios a la sociedad.
3. Rendimientos de capital mobiliario por el reparto de los beneficios de la sociedad a los socios.

Vamos a analizar las tres opciones señaladas, todo ello, sin perjuicio del pronunciamiento que sobre este tema realice la DGT.

## 1. Rendimientos de trabajo personal por el trabajo realizado por los socios en la sociedad.

El Estatuto de los Trabajadores establece que:

«1. La presente ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario».

Siguiendo la extensa casuística existente sobre el tema parece claro que, entre la sociedad civil y los socios de la sociedad civil, no debe haber contrato laboral puesto que no se dan, en un principio, las notas de dependencia y ajenidad que requiere el contrato laboral. Sin embargo, esta afirmación no es absoluta.

Respecto a la consideración de la existencia de una relación de carácter laboral, la doctrina del Tribunal Supremo (Sala Cuarta, de lo Social) contenida entre otras, en las Sentencias de fechas 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829), 12 de febrero de 2008 y 29 de noviembre de 2010 puede resumirse en los siguientes puntos:

- 1.º La calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto.
- 2.º Cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.
- 3.º Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción.
- 4.º Los indicios comunes de dependencia son:
  - La asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario.
  - El desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones.
  - La inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad, y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.
- 5.º Los indicios comunes de ajenidad son:

- La entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados.
- La adopción por parte del empresario –y no del trabajador– de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender.
- El carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo.
- El cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.

Por último, resulta especialmente relevante la condición de socio de las personas físicas por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una «mera apariencia formal».

En aquellos casos en los que se den las notas de dependencia y ajenidad, determinadas conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, las cantidades cobradas por los socios de las sociedades civiles por su prestación tendrán la consideración de «derivadas de una relación laboral», considerándose como retribución del trabajo personal en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.

**2. Rendimientos de actividades económicas por la prestación realizada por los socios a la sociedad.**

A los efectos de calificar como actividad económica la prestación realizada por un socio a la sociedad civil nos podemos encontrar en dos supuestos distintos que deben analizarse por separado.

1.º Se dan las circunstancias del artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF.

El artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF, interpretado de acuerdo con la doctrina de la DGT, califica obligatoriamente como rendimientos procedentes de actividades económicas aquellos en los que concurren las tres siguientes circunstancias:

- Que provengan de una entidad de la que sea socio el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
- Que deriven de la realización de actividades profesionales de forma que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional, que son las recogidas en la Sección 2.ª de las Tarifas del IAE, independientemente de que por aplicación de la Regla 3.ª 3 de las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª.

- Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

En principio este supuesto no se puede producir en el ámbito de las sociedades civiles que pasan a ser contribuyentes del IS porque, como se ha referido anteriormente, si la sociedad civil realiza una actividad recogida en la Sección 2.<sup>a</sup> de las Tarifas del IAE NO se produce el cambio de sujeción al IS.

No obstante, en aquellos supuestos en los que la sociedad civil realice dos actividades, una de ellas mercantil y otra recogida en la Sección 2.<sup>a</sup> de las Tarifas del IAE, ha señalado la DGT que se produce el cambio de sujeción al IS. Bajo esta hipótesis, entendemos que si además se producen las tres circunstancias señaladas anteriormente podría ser de aplicación el artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF y calificar la prestación realizada por el socio como actividad profesional.

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- 2.º No se dan las circunstancias del artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF pero la actividad desarrollada por el socio se califica como actividad económica a efectos del IRPF.

En este caso se deberá analizar el supuesto bajo la perspectiva general del artículo 27.1 párrafo primero de la LIRPF que señala que:

«Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Es decir, hay que analizar dónde se encuentran los medios de producción de la actividad desarrollada por el socio, analizar la posible dependencia y ajenidad en su relación con la sociedad civil y determinar si la relación existente entre ambos es laboral o no.

A estos efectos conviene recordar la Nota 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa al tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles. Entendemos que será equivalente cuando el servicio prestado por el socio se realice a sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Llegado a este punto la actividad desarrollada por el socio por la prestación realizada solo puede calificarse como:

- Rendimiento derivado de una relación laboral. En ese caso ya se ha señalado que tributa como retribución del trabajo personal en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.
- Rendimiento derivado de una actividad económica. Deberá considerarse como rendimiento de actividad económica en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.

A este respecto queda por determinar dos cuestiones:

En primer lugar, la valoración de la retribución prestada por el socio. En este caso recordar que si se dan las circunstancias del artículo 18 de la LIS, dicha operación cualquiera que sea la calificación que se le haya dado tendrá la consideración de operación vinculada y deberá valorarse a valor de mercado.

Y en segundo lugar, en aquellos casos en que se califique la relación entre el socio y la sociedad como no laboral es necesario determinar si dichas operaciones están sujetas al IVA o no. A estos efectos conviene recordar dos Consultas vinculantes, números V1147/2015 (NFC053933) y V1148/2015 (NFC053864) y de fecha 13 de abril de 2015, emitidas por la DGT a resultas de la modificación introducida en el artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF, y que aclararon la tributación en el IVA de los servicios prestados de socios a sociedades.

En dichas consultas los criterios establecidos por la DGT introducen una menor seguridad jurídica que en el caso del IRPF y van a obligar a realizar un análisis caso a caso de la concurrencia de los mismos en cada uno de ellos.

- La sujeción al IVA es independiente de la calificación de los servicios en el IRPF como rendimiento de la actividad económica.
- La sujeción al IVA de los servicios prestados se producirá si la actividad se ejerce con carácter independiente o por cuenta propia, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Para apreciar si dicho ejercicio se produce con carácter independiente habrá que analizar tres aspectos:

1. Las condiciones de trabajo, dentro de las que principalmente habrá que examinar dos indicios:
  - Si existe o no subordinación. No existirá cuando el socio organice los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad.
  - La integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

2. La remuneración, es decir, si el socio soporta el riesgo económico o no. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa.
3. La responsabilidad contractual frente a los clientes. Si bien, tal y como ha establecido el TJUE en el asunto C-235/85 (NFIJ000268) el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.
  - En caso de que los activos principales para el ejercicio de la actividad se encuentren en sede de la sociedad, los servicios que prestan los socios quedarán excluidos del ámbito del IVA, en la medida en que estos no ordenen medios.
  - Y en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, por entender que los servicios prestados por el socio son personalísimos y priman en ellos los conocimientos, experiencia y competencia profesional del socio, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica. La relación será laboral si en las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad el profesional se somete a los criterios organizativos, su remuneración no depende de los resultados y la responsabilidad de la actividad es de la sociedad. Si no concurren estas condiciones, los servicios prestados por el socio estarán sujetos al IVA.

Pues bien, teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente, habrá que analizar cada caso en concreto, considerando todas las circunstancias concurrentes en la prestación de los servicios del socio a la sociedad en cuyo capital participa, para determinar si se cumple el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, que es lo que determina si estamos ante el ejercicio independiente de una actividad económica.

**3. Rendimientos de capital mobiliario por el reparto de los beneficios de la sociedad a los socios.**

Si partimos del supuesto de que se ha determinado el beneficio obtenido por la sociedad civil, computando a estos efectos la retribución a los socios por su participación en dicha obtención, ya sea como rendimientos derivados de una relación laboral o como rendimientos de actividades económicas, procede en último lugar el reparto del mismo.

En todo caso, estamos en un supuesto de reparto de beneficios obtenidos no aplicando el régimen de atribución de rentas, es decir, obtenidos a partir de 1 de enero de 2016, puesto que el caso contrario, reparto de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas se regula por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que ha sido tratada con anterioridad.

Es decir estamos ante un supuesto en el que, no arrastrando beneficios no repartidos procedentes de antes de 1 de enero de 2016, la sociedad civil, por ejemplo, obtiene los siguientes ingresos y gastos:

|                                                                  |            |
|------------------------------------------------------------------|------------|
| Ingresos obtenidos en 2016 .....                                 | 200.000,00 |
| Gastos incurridos en 2016 excepto relación con socios .....      | -50.000,00 |
| Rendimientos socios por prestación realizada a la sociedad ..... | -80.000,00 |
| Beneficio obtenido sociedad civil .....                          | 70.000,00  |

Respecto a este ejemplo:

- La sociedad civil declarará un beneficio antes de impuestos de 70.000 euros en el IS, que tributará al tipo general del 25% lo que determinará una cuota de 17.500 euros.
- Los socios declararán en su base imponible general, como rendimientos derivados de una relación laboral o como rendimientos de actividades económicas, un importe total de 80.000 euros.
- Resulta un remanente a repartir a los socios de 52.500 euros. Este remanente no tributa en tanto no sea repartido a los socios.

Cuando la sociedad civil reparta a los socios los beneficios obtenidos en 2016:

- Si el socio es persona física tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario del artículo 25.1 a) de la LIRPF.
- Si el socio es persona jurídica tendrá la consideración de reparto de beneficio que estará exento si cumple los requisitos del artículo 21.1 de la LIS.

Por ejemplo si la sociedad civil tiene dos socios al 50% y se reparten los beneficios obtenidos en 2017, los dos socios integrarán en la base del ahorro del IRPF de 2017 de cada uno de ellos 26.250 euros como rendimientos de capital mobiliario.

### C) Existencias y recargo de equivalencia

En la Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, se establece en su disposición transitoria tercera que las sociedades civiles que durante el año 2015 estén acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA, y que con efectos del 1 de enero de 2016 pasen a tener la condición de contribuyentes en el IS y, por tanto, cesen en el citado régimen especial, pueden aplicar lo previsto en el artículo 155 de la LIVA y en el artículo 60 del RIVA, es decir, podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha de cese, IVA y recargo de equivalencia excluidos, los tipos del IVA y del recargo de equivalencia que estuviesen vigentes en la misma fecha.

# LOS BIENES INTEGRANTES DE LA EMPRESA FAMILIAR Y SU AFECCIÓN A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN POR TRANSMISIÓN SUCESORIA<sup>1</sup>

**Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, rec. núm. 171/2014**

**José Pedreira Menéndez**

*Catedrático Acreditado de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Oviedo*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 16 de julio de 2015 (NFJ059138) tiene su origen en un recurso de casación para la unificación de doctrina presentado frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Aragón de 31 de mayo de 2013 (rec. núm. 170/2011), que, a su vez, se interpuso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 31 de enero de 2011, en la que se cambió el criterio administrativo en cuanto a la forma de valoración de las participaciones sociales en las empresas familiares a los efectos de aplicar la reducción del 95 % prevista en el Impuesto sobre Sucesiones.

La STSJ de Aragón de 31 de mayo de 2013 [rec. núm. 170/2011 (NFJ060454)] amparó la actuación de la Jefatura del Servicio de Inspección de la Diputación General de Aragón, que modificó el valor de las participaciones de una sociedad familiar, a los efectos de aplicar la reducción del 95 % en la base imponible por su transmisión mortis causa, para excluir de las mismas los activos que consideró no afectos, ni necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial. En concreto, se excluyó del activo de la sociedad una participación en una SICAV y en varios fondos de inversión, minorando así el valor de las participaciones sobre las que se aplica la bonificación.

La cuestión litigiosa se centra en determinar si la minoración de la reducción del 95 % prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), relativa a las participaciones de entidades a las que sea de aplicación la exención del artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), tiene que ser calculada sobre la totalidad del importe de las participaciones adquiridas mortis causa o sobre el valor de las mismas que resulte exento del IP. Es decir, se trata de analizar si resulta procedente trasladar al ISD la regla de proporcionalidad prevista en la normativa del IP relativa a la exención únicamente de los bienes y participaciones en entidades que estén afectos al desarrollo de la actividad empresarial.

---

<sup>1</sup> Trabajo realizado en el marco del proyecto FC-15-GRUPIN14-039.

En contra del criterio descrito, que es el utilizado por la Administración y refrendado por el TSJ de Aragón, se presentan las SSTSJ de Madrid de 1 de marzo de 2012 [rec. núm. 302/2009 (NFJ059139)] y de 21 de enero de 2013 [rec. núm. 412/2010 (NFJ059140)], que mantenían la opinión contraria, y consideran que la bonificación debe aplicarse sobre el valor total de la empresa sin exclusiones.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En el fundamento jurídico cuarto de la STS de 16 de julio de 2015 se concluye que: «la doctrina correcta es la que mantiene la sentencia impugnada». Para llegar a esta conclusión se afirma que: «En la medida en que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del principio de proporcionalidad –este particular se da por supuesto en la sentencia de contraste–, es claro que debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones la misma regla y criterio».

A juicio del tribunal, haciendo suyo el argumento del abogado del Estado, la finalidad de la reducción: «no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial».

## 3. COMENTARIO CRÍTICO

La afectación de determinados bienes a la actividad empresarial, sobre todo, los activos financieros, es un elemento de discusión continua en los procedimientos de inspección relativos a la aplicación de exenciones en el IP y, sobre todo, en lo relativo a la inclusión en el valor de la empresa, ya sea individual o con forma societaria, a la hora de aplicar las oportunas bonificaciones en el ISD.

La situación resulta realmente paradójica ya que, por lo general, se intentan excluir las cuentas corrientes, depósitos y otros activos financieros del valor de las empresas familiares a la hora de calcular la base sobre la que aplicar la oportuna bonificación, cuando sin esos activos financieros la actividad empresarial, generalmente, es imposible.

La problemática no es nueva, ya en la Consulta de la Dirección General de Tributos 612/2004, de 12 de marzo de 2004 (NFC019034), se afirmó que: «En ningún caso se considerarán afectas a la actividad (económica) cuentas bancarias, acciones y títulos similares». Desde luego, el criterio administrativo es muy restrictivo y carente, a mi juicio, de fundamentación legal.

Frente al parecer administrativo, también es posible encontrar pronunciamientos como las SSTSJ de Castilla y León (Valladolid) de 6 de junio [rec. núm. 2107/2002 (NFJ024278)] y 8 de

noviembre de 2006 [rec. núm. 1843/2002 (NFJ025749)], que admitieron que las cuentas bancarias de un empresario están afectas a la actividad empresarial y, por consiguiente, no puedan ser excluidas de la actividad económica.

Ahora bien, en el caso analizado, el punto de partida de la discusión radica en el artículo 4.Ocho de la LIP, que al determinar los bienes y derechos que están exentos de tributación, en materia de participaciones en sociedades, exige que la entidad realice una actividad económica y señala que para determinar si existe tal actividad o *si un elemento patrimonial está afecto* a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Si acudimos al artículo 29.1 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al definir los elementos afectos, se indica que lo serán: «Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros».

La exclusión que se realiza en el IRPF de los activos financieros es lo que motiva la interpretación restrictiva de la Administración. A mi juicio, la remisión a la normativa del IRPF ha sido desafortunada, ya que es un impuesto que grava la actividad de las personas físicas, donde la confusión entre el patrimonio privado y empresarial puede ser más compleja, de ahí el interés de la norma en establecer cautelas, que, dicho sea de paso, no considero necesarias desde el momento en el que la contabilidad y el soporte de la misma deberían ser elementos suficientes para determinar la vinculación de los activos a la actividad empresarial.

La interpretación administrativa, a mi juicio, choca con la evolución normativa y con la realidad del tráfico empresarial, ya que las empresas deben contar con cuentas desde las que efectuar pagos y realizar cobros dentro de su operativa habitual, las llamadas cuentas de tesorería. Desde luego, hoy en día, nadie duda de la necesidad de una cuenta corriente para poder tener un negocio, en este sentido, solo hay que recordar la prohibición de pagos en efectivo superiores a 2.500 euros que ha introducido el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, sobre prevención del fraude fiscal. Igualmente, muchas veces, las empresas deben colocar sus excedentes hasta que se destinan a algún tipo de inversión «empresarial», lo que tampoco puede considerarse una actividad ajena a la dinámica ordinaria de una sociedad.

Si nos centramos en el artículo 20.2 c) de la LISD, en él se indica que: «En los casos que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la LIP, (...) *para obtener la base liquidable se practicará una reducción del 95 % del mencionado valor*, siempre que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo».

Esta bonificación se introdujo en el impuesto a través del artículo 4 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 6 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de liberalización de la actividad económica.

ca, con el objeto de «aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares», lo que debería facilitar su supervivencia, como se indicaba en la exposición de motivos de la norma. Por tanto, el espíritu o finalidad del precepto es claro, permitir que el heredero pueda proseguir con la actividad empresarial, para lo que se bonifica el «valor real» de la empresa recibida.

En este punto, debemos llamar la atención sobre el hecho de que el ISD grava el «valor real», como claramente determina el artículo 18 de la LISD, frente a otros valores que pueden ser tenidos en cuenta en otros impuestos. En este sentido, la valoración de los bienes y derechos de las actividades empresariales en el artículo 11 de la LIP tiene sus propias reglas, con una extracción del valor de los inmuebles del valor contable, que tampoco tiene por qué coincidir con el valor real. Incluso el artículo 16 de la LIP y el artículo 37 de la LIRPF establecen normas valorativas de negocios en supuestos de transmisión, determinando que el importe obtenido por su transmisión no puede ser inferior al mayor de los dos siguientes: el teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo o el que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios cerrados con anterioridad.

En definitiva, quiero destacar que cada tributo establece sus propios criterios de valoración de los elementos integrantes de la empresa. Pues bien, en el ISD se aplica la bonificación sobre «el valor de las participaciones», sin que en el artículo 20.2 c) de la LISD se establezca ninguna norma sobre cómo ha de llevarse a cabo esa valoración. Algo que sí han hecho algunas comunidades autónomas en desarrollo de sus competencias como: Aragón (con posterioridad al litigio), Galicia, Cataluña y Valencia. En el resto de la normativa estatal reguladora del impuesto, tanto en el artículo 9, como en el artículo 18 de la LISD, solo se establece que hay que tributar conforme al «valor real de la empresa». Dentro del valor de una empresa, como no puede ser de otro modo, se encuentran todos sus activos. Por tanto, no existe ningún amparo legal, desde el punto de vista del ISD, para hacer una exclusión de los activos financieros y, más aún, si se demuestra que son elementos afectos y necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial. De hecho, la búsqueda del valor real de la empresa es lo que siempre se ha defendido administrativamente, como puede verse en la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2014 [R. G. 5821/2011 (NFJ053617)], en la que rotundamente se afirma: «este Tribunal Central deja expresa constancia de su reiterada postura: al margen de la evidente vinculación, en varios aspectos, entre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio, en la normativa específica del gravamen sucesorio no existe remisión expresa alguna a la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio, a efectos de llevar a cabo la valoración de los bienes (en este caso, unas participaciones sociales)».

Pues bien, pese a la rotundidad de la frase transcrita, la realidad es que la sentencia que estamos comentando tiene su origen en una Resolución del TEAC de 31 de enero de 2011 [R. G. 7912/2008 (NFJ041521)], en la que se dice: «Si bien es cierto que, como recogen los interesados en su escrito de alegaciones, hasta ahora este Tribunal Central, en los casos similares en los que se planteaba la misma controversia (si el porcentaje de reducción aplicable en el supuesto de sucesiones y donaciones debería ajustarse en las mismas condiciones que la exención recogida en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio), entendía que, al no recogerse la limitación de manera específica en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, esta no debía operar en la determinación

de la cuantía del beneficio fiscal, es este momento, y llevando a cabo una interpretación finalista de la exención prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción recogida en la normativa reguladora del gravamen sucesorio, debe entender que ambos beneficios fiscales, estrechamente vinculados, deben aplicarse a bienes y derechos, ya sean poseídos o transmitidos. Debe, por tanto, darse la razón a la Administración tributaria, al considerar que la reducción del 95 % debe aplicarse sobre el valor de las participaciones transmitidas, pero considerando la limitación de la proporción en que los activos de la entidad cuyas participaciones son transmitidas estén afectos a la actividad empresarial que desarrolle aquella. Debe recordarse, a mayor abundamiento, que la Dirección General de Tributos (V2264-05) ya ha reconocido que "... razones de lógica y coherencia interna exigen que el porcentaje de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones opere sobre el importe que resulte exento en el Impuesto sobre el Patrimonio del valor de los elementos de que se trate"». Por tanto, y en contra de lo que defiende el TEAC en su Resolución de 16 de enero de 2014 (NFJ053617), sí se entiende que hay una vinculación entre la normativa del IP e ISD, algo que hasta la fecha no se había considerado así.

Frente al parecer de la Administración, expresado en la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2011 (NFJ041521), ya ha reaccionado algún tribunal, como puede verse en las STSJ de Madrid de 1 de marzo de 2012 [rec. núm. 302/2009 (NFJ059139)] y de 21 de enero de 2013 [rec. núm. 412/2010 (NFJ059140)], en las que claramente se indica que la bonificación debe ser aplicada sobre «la totalidad del valor de la empresa familiar» y «con todos los bienes que forman parte de la citada empresa familiar». A juicio del tribunal, el artículo 20.2 c) de la LISD establece que la bonificación se aplicará sobre «el valor de una empresa», a la que le sea de aplicación la exención del artículo 4 de la LIP. Pues bien, la remisión a la LIP solo se refiere al concepto de empresa familiar y a las condiciones a cumplir por el grupo familiar, pero no a la forma de valoración de esa empresa, por lo que no cabe excluir los elementos integrantes de la misma conforme a su contabilidad. Criterios estos, que ya habían sido sostenidos anteriormente en la STSJ de Extremadura de 31 de octubre de 2008 [núm. 940/2008 (NFJ060455)].

Ahora bien, en sentido contrario a esta jurisprudencia y reafirmando el criterio del TEAC, se ha pronunciado la STSJ de Aragón de 31 de mayo de 2013 [rec. núm. 170/2011 (NFJ060454)], frente a la que se interpuso recurso de casación que ha sido objeto de desestimación a través de la STS de 16 de julio de 2015 [rec. núm. 171/2014 (NFJ059138)], que estamos analizando.

Desde luego, la solución a la que ha llegado el TS considero que no zanja o pone fin al problema que se perseguía según nuestro Alto Tribunal, a saber, «no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que correspondería por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial». Y ello es así porque con una simple operación de reestructuración del patrimonio familiar, por la vía de una sociedad *holding* con sociedades dependientes de la misma, en las que hagamos actividad mercantil separada de la actividad financiera o inmobiliaria, seguiremos aplicando la bonificación sobre la totalidad del patrimonio empresarial. Por tanto, el TS solo ha abierto la puerta a una revisión masiva de las autoliquidaciones ya presentadas y no prescritas, en las que no se tuvo en cuenta la cautela de estructurar el patrimonio de la empresa familiar en diversas sociedades con

finalidades concretas, algo que, sin duda, se va a comenzar a realizar de inmediato. La jurisprudencia no puede servir para modificar la legislación. Si realmente no se quiere que los patrimonios familiares ligados a una actividad empresarial se beneficien de la bonificación en supuestos de sucesión es preciso reformar la normativa y mejorar la redacción de la misma. Ahora bien, hay que sopesar si este tipo de empresas sobreviven solo por su actividad mercantil o también por el componente familiar y el apoyo patrimonial que las familias les prestan en determinados momentos, de ahí el perfil conservador de muchas de las inversiones efectuadas en las mismas y el hecho de que cuenten con activos con los que respaldar su crecimiento, sin recurrir al apalancamiento. Todas estas cuestiones deberían ser sopesadas ante una reforma fiscal en la materia y, asimismo, deberían ser valoradas por la Administración cuando pretende aplicar la norma con tanta rigidez.

Quiero concluir este comentario refiriéndome a la STSJ de Aragón de 3 de junio de 2015 [rec. núm. 141/2011 (NFJ059911)], puesto que en este tribunal ha tenido origen el fallo del TS que he analizado, ya que, con un criterio totalmente contrario al mantenido anteriormente, considera que unas inversiones financieras de una empresa sí están afectas a la misma y se puede aplicar la bonificación sobre ellas, ya que eran utilizadas por la sociedad como garantía pignoraticia de unas líneas de crédito. Por tanto, el TSJ de Aragón finaliza reconociendo que este tipo de activos sí son necesarios y están afectos a la actividad empresarial.

Como puede verse, la cuestión no es pacífica, ni está zanjada. Mi criterio es que la bonificación afecta al valor total de la empresa, salvo que la normativa autonómica contenga remisión expresa a la regla de valoración del IP, e incluso en estos casos será muy difícil deslindar qué bienes están afectos a la actividad empresarial, no pudiendo establecerse una exclusión automática de los activos financieros, como pretenden las Administraciones autonómicas al amparo de la remisión al IRPF.

---

## Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F. D. [2014]: *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones*, Aranzadi, Pamplona.

CENCERRADO MILLÁN, E. [1995]: *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*, Marcial Pons, Madrid.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2001]: *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid.

LUCHENA MOZO, G. M. [2007]: *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2013]: «Las cuentas corrientes del empresario y su calificación fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 13.

ROCA LÓPEZ, M. [2000]: *Principales beneficios para la empresa familiar*, Colección Empresa Familiar, CISS, Valencia.

TOVILLAS MORÁN, J. M. [2002]: *Exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio*, Marcial Pons, Madrid.

# LAS FUNDACIONES Y EL CUMPLIMIENTO INDIRECTO DE LOS FINES DE INTERÉS GENERAL. EN TORNO A LA INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DE LAS EXENCIONES

**Análisis de la SAN de 1 de octubre de 2015, rec. núm. 487/2012**

**Isidoro Martín Dégano**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Las fundaciones tienen que cumplir una serie de requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002) para poder disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en esta norma.

El primero de los diez requisitos consiste en perseguir fines de interés general<sup>1</sup>. Sobre el cumplimiento de este requisito ya se habían pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT)<sup>2</sup> y el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) –Resolución de 29 de noviembre de 2012– de forma negativa respecto de un supuesto muy concreto. Se trata de fundaciones que entregan las rentas de las que disponen a otras entidades, con o sin ánimo de

<sup>1</sup> En concreto el artículo 3, en su apartado 1), exige a las entidades no lucrativas: «Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico».

<sup>2</sup> Hasta la resolución del TEAC, la DGT había emitido cuatro contestaciones a consultas en las que entendía que en estos supuestos se incumplía el requisito de artículo 3.1 de la Ley 49/2002. En las dos primeras [de 14 de abril de 2005 y 13 de enero de 2006, Consultas núms. V0618/2005 (NFC020763) y V0062/2006 (NFC021776)], los consultantes pretendían crear unas fundaciones cuyas actividades consistirían en entregar sus rentas a otras entidades no lucrativas para que estas realizaran directamente las actividades de asistencia a minorías étnicas y benéfico-sociales que constituirían sus fines. En la tercera [de 20 de septiembre de 2006, Consulta núm. V1874/2006 (NFC023596)], una fundación, acogida a la Ley 49/2002, había transmitido inmuebles y pretendía invertir gran parte del importe obtenido en la compra de participaciones de una entidad mercantil cuyo objeto social era la atención de ancianos, uno de los fines de la fundación. En la última [de 16 de noviembre de 2006, Consulta núm. V2282/2006 (NFC024035)], una fundación tiene como fines el colaborar en el desarrollo de la Sociedad de la Información aportando un nuevo sistema de correo electrónico seguro y la realización de programas para la lucha contra el hambre, la pobreza y la marginación. La fundación se dedica principalmente, y a ello parece estar destinando la totalidad de las rentas obtenidas, al desarrollo y explotación de un sistema de correo que le sirve como fuente de microdonaciones propias o para otras entidades sin fines lucrativos.

lucro, para que sean estas las que realicen las actividades de interés general o bien simplemente se limitan a conceder ayudas a personas necesitadas. Los dos entes administrativos consideraron que en estos casos el citado requisito exige que sea la propia fundación la que directamente persiga fines de interés general sin que pueda entenderse cumplido por el hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones o a la adquisición de participaciones en entidades mercantiles que desarrollen dichos fines. Las fundaciones son calificadas como entidades «totalmente pasivas» pues no desarrollan actividad alguna distinta de la gestión de su patrimonio. En consecuencia, quedarían excluidas de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 por no perseguir fines de interés general.

La interpretación de la DGT y la resolución del TEAC la hemos criticado en un comentario anterior en esta misma Sección de esta Revista<sup>3</sup>. Ahora, tras la impugnación de la citada resolución del TEAC ha sido la Audiencia Nacional la que se ha pronunciado al respecto en su Sentencia de 1 de octubre de 2015 (NFJ060014) que analizaremos a continuación.

## 2. SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL

El objeto de este recurso lo constituye la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012. En ella el TEAC considera que la Fundación Monasterio no desarrolla per se y exclusivamente fines de interés general sino que se limita a entregar donativos o hacer donaciones con parte de las rentas obtenidas en la gestión de su patrimonio. En sus palabras: el artículo 3.1 «exige que sea la propia fundación directamente la que persiga fines de interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar parte de los ingresos de su actividad a otras fundaciones». En consecuencia, para el TEAC la fundación realiza actividades de mecenazgo pero con esta actividad no se cumple el primero de los requisitos exigidos para acceder a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002.

Por su parte, la Fundación Monasterio alega, en las diferentes instancias por las que han transcurrido sus recursos, que se está utilizando un criterio interpretativo abusivo –tendente únicamente a conseguir una mayor recaudación– el cual carece de base, ya que dicha norma no exige que las fundaciones tengan que desarrollar directamente actividades de fin general sino tan solo perseguir fines de ese tipo.

La cuestión objeto de controversia se centra, por tanto, en interpretar el artículo 3.1 de esta ley que, recordemos, impone a las fundaciones «perseguir fines de interés general».

En relación con este artículo la Audiencia Nacional considera que la DGT y el TEAC partían «de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que esta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002, requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, fines a llevar a cabo por la actora, es decir, a ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente».

<sup>3</sup> MARTÍN DÉGANO, I.: «Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales (a propósito de la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012)», *RCyT. CEF*, n.º 375, 2014, págs. 105-114.

Una vez aclarado el supuesto de hecho contemplado en la norma la sentencia concluye:

«la interpretación que realiza la Administración es contraria a la propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la Fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora».

Por último, pero sin duda resulta de especial importancia, las costas se imponen a la Administración al haber sido desestimada su pretensión conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia que comentamos nos parece que tiene una gran trascendencia por dos motivos. El primero, por lo que afecta al caso concreto que se contempla: el cumplimiento o no del requisito previsto en artículo 3.1 de la Ley 49/2002 por determinadas entidades no lucrativas y, en particular, por algunas fundaciones. El segundo, de carácter más general, por el criterio interpretativo seguido para resolver el problema que, entendemos, debería trasladarse al resto de beneficios fiscales de la Ley 49/2002 o, sin más, a todas las normas de este tipo.

En relación con la primera cuestión la sentencia resuelve un problema que atañe a un grupo numeroso de fundaciones españolas, las denominadas patrimoniales, que estaban muy pendientes de este asunto por la indudable trascendencia que tiene quedar fuera de la Ley 49/2002. La gratuidad del cargo de patrono junto al fallecimiento de los fundadores hace que estas fundaciones actúen de esa forma «pasiva» pues les resulta más operativo repartir los fondos entre entidades no lucrativas especializadas que organizar una infraestructura para la consecución de los fines. Hasta esta sentencia todas estas fundaciones estaban fuera de la Ley 49/2002 y, por ello, tendrían que regularizar su situación tributaria por las exenciones indebidamente disfrutadas al igual que deberían hacer quienes se hubiesen aplicado los incentivos fiscales al mecenazgo.

En nuestra opinión, la Audiencia Nacional ha resuelto de manera acertada el problema y lo hace en términos muy similares a los que ya defendimos al comentar la resolución del TEAC de la que trae causa. En efecto, la interpretación administrativa iba más allá de lo que exige el precepto legal. En ningún lugar de la ley, ni la fiscal ni la sustantiva de fundaciones (Ley 50/2002, de 26 de diciembre) hay limitación alguna para que los fines de interés general puedan alcanzarse de manera indirecta (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). La realización de cualquiera de estos fines puede hacerse mediante el ejercicio directo de la actividad o de manera indirecta financiando a terceros que hacen dicha actividad. Todo ello ha sido confirmado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (NFJ060014). Estábamos ante una posición extrema de la Administración tributaria que, como analizaremos a continuación, no se sustentaba en argumento alguno. De hecho la propia DGT modificó posteriormente su criterio —o más concretamente lo moduló—, obviando, en parte, la doctrina del TEAC a la que podría estar vinculada en un futuro pues la resolución económico-administrativa no admitía matiz alguno sobre el modo de actuar de

esta clase de fundaciones<sup>4</sup>. En el comentario que hicimos a esta resolución señalábamos que esta postura tan maximalista de la Administración tributaria debería, al menos, admitir la distinción entre las fundaciones que convocaban las ayudas y hacían un seguimiento posterior de las mismas (selección de beneficiarios por méritos, control y justificación de las actividades u obras realizadas con la ayuda, reembolso...) de las que simplemente se limitaban a entregarlas. Ahora la DGT parece admitir esta distinción. Ante un supuesto similar al que estamos comentando la DGT, en su Contestación de 10 de julio de 2015 a la Consulta núm. V2106/2015 (NFC055598), recientemente ha señalado:

«[...] este Centro Directivo considera que, con carácter general, debe ser la propia fundación beneficiaria del régimen especial quien realice, directamente, las actividades de interés general. No obstante, *este criterio debe matizarse* en un supuesto en el que una fundación no realice directamente la actividad fundacional, sino de forma indirecta, si bien se cumplan simultáneamente dos circunstancias: (i) *dicha actividad se realiza a través de otras entidades a las que igualmente les resulta de aplicación la Ley 49/2002* y (ii) *aquella no efectúa una mera traslación de fondos a estas segundas, sino que lleva a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados*». (La cursiva es nuestra).

La segunda cuestión a la que, por su especial significación, aludíamos al comienzo de esta crítica es la pauta que da la Audiencia Nacional en cuanto al criterio interpretativo que debe seguirse o, más bien, cuál es el que no debe utilizarse respecto de beneficios fiscales. Ni la DGT ni el TEAC habían fundamentado por qué deducen que el artículo 3.1 de la Ley 49/2002 exige que sean las fundaciones las que persigan directamente los fines de interés general. Simplemente parecen darlo por supuesto sin aportar elementos de juicio. Podemos, quizá, encontrar ese fundamento en las alegaciones que presenta el Abogado del Estado ante la Audiencia Nacional al calificar de «extensiva» la interpretación que realiza la defensa de la Fundación Monasterio. En esta calificación puede entreverse que subyace la idea de que las exenciones –los beneficios fiscales, en general– deben interpretarse restrictivamente<sup>5</sup>. Y ante este argumento la propia Audien-

<sup>4</sup> En este sentido hay que tener presente que el artículo 239.8 de la LGT establece:

«8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente».

<sup>5</sup> Ni la DGT, en las consultas citadas en la segunda nota, ni el TEAC en la Resolución de 29 de noviembre de 2012, aluden a la interpretación restrictiva de la exención para justificar el resultado al que llegan. Sin embargo, sí lo han hecho expresamente en otras ocasiones en las que se amparan en este tipo de interpretación *pro Fiscum*. Por ejemplo, en la Contestación de 22 de marzo de 2013 a la Consulta V0920/2013 (NFC047214) se afirma: «En este punto cabe señalar que la interpretación de las normas que recogen exenciones y bonificaciones tributarias debe realizarse de forma restrictiva por cuanto suponen una quiebra al principio de capacidad económica, recogido en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna».

cia Nacional recuerda que el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en repetidas ocasiones<sup>6</sup> al respecto transcribiendo su jurisprudencia sobre la:

«interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1.º del citado precepto (art. 12 LGT) dispone que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho", lo que conlleva una remisión al artículo 3.1 del Código Civil el cual incluye como criterio de interpretación el de "la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas"» [Sentencia de 24 de abril de 2014 (NFJ054292)].

El problema de los criterios especiales de interpretación de las normas tributarias –y, en particular, de los beneficios fiscales– por su supuesto carácter excepcional pensamos que es una materia superada aunque, por lo que parece, nunca está de más recordar<sup>7</sup>. En las exenciones no existen criterios específicos de interpretación sino que pueden utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica. En este caso concreto la interpretación literal del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 lleva a la solución defendida por la Audiencia Nacional. Pero también este Tribunal parece apoyarse en la interpretación teleológica –el criterio más importante de todos– pues en el fundamento sexto recoge lo dispuesto en la exposición de motivos de la Ley 49/2002: *«La justificación de estos requisitos obedece a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general»*. De acuerdo con ello la intención del legislador es, en nuestra opinión, que con sus rentas las fundaciones satisfagan el interés general con independencia de la forma en que se consiga este objetivo<sup>8</sup>.

El TEAC en la Resolución de 27 de junio de 2013 [R. G. 6130/2011 (NFJ051663)] señala: «A este respecto, debe tenerse en todo momento presente que nos encontramos ante una bonificación, por lo que debe hacerse una interpretación restrictiva del artículo 34.2 del TRLIS. En este sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 14 de octubre de 2010 [rec. 328/2007 (NFJ040823)]».

<sup>6</sup> Citamos, por ejemplo, dos posteriores a la sentencia transcrita: Sentencia de 5 de marzo de 2015 (rec. núm. 1917/2013) y Sentencia de 6 de mayo de 2015 (rec. núm. 3018/2013).

<sup>7</sup> Nos remitimos a la monografía de HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, págs. 207 y ss. y a la jurisprudencia más reciente recogida en MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª edición, Tecnos, Madrid, 2015, pág. 174.

<sup>8</sup> En nuestro trabajo anterior defendimos que la interpretación histórica también avalaba esta solución. En la actualidad se ha superado la distinción entre fundaciones operativas y patrimoniales. En el derogado Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y Entidades Análogas y de los Servicios administrativos encargados del Protectorado sobre las mismas, se diferenciaba entre el régimen de las denominadas fundaciones de financiación (las que concedían ayudas y seleccionaban a los beneficiarios), de servicio (cuyo objeto era el sostenimiento de un establecimiento cultural) y de promoción (con un objeto definido genéricamente en sus estatutos siendo los patronos los que se encargaban de concretar los programas de actividades). La Ley 50/2002 –y su antecesora Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General– supera esta distinción histórica y unifica en un único concepto los distintos tipos de fundaciones y su régimen jurídico.

En nuestra opinión, toda esta cuestión surge de una deficiente técnica legislativa en la Ley 49/2002 al regular los requisitos de acceso a los beneficios fiscales. El legislador se limita a exigir en el artículo 3.1 que las entidades sin fin de lucro persigan fines de interés general, lo que en el caso de las fundaciones es parte de su esencia pues así está recogido en el artículo 34 de la Constitución: «Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley». Pero no hace mención alguna en ese requisito a las actividades que deben desarrollarse para conseguir tales fines ni al modo de llevarlas a cabo. Debe distinguirse, por tanto, entre el fin de la fundación (siempre de interés general) y la forma de concreción del mismo. Es la conjunción de ambos aspectos, junto a la ausencia de un lucro subjetivo en estas entidades, lo que justificaría un régimen de beneficios fiscales. Sin embargo, la única mención a las citadas actividades se encuentra en el artículo 3.3 que exige: «Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria»<sup>9</sup>. Probablemente habría sido deseable que el legislador hubiera establecido un requisito en relación con el modo o la forma en que han de realizarse las actividades a través de las que se consiguen los fines de interés general. Por ejemplo, la distinción que deduce la Administración tributaria entre fundaciones «activas» y «pasivas», los criterios a la hora de fijar el precio a los beneficiarios cuando las actividades se desarrollan como explotaciones económicas o cualquier otra consideración de *lege ferenda*. Pero no ha sido así ya que no hay matización alguna en el texto de la ley sobre tan importante cuestión. En el caso que nos ocupa la Audiencia Nacional no tiene duda alguna al respecto del artículo 3.1 de la ley. De hecho, como ya hemos señalado, condena en costas a la Administración por haber sido rechazadas todas sus pretensiones. Recordemos que el artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción contencioso-administrativa impone que el Tribunal lo haga «salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba *serias dudas de hecho o de derecho*». (La cursiva es nuestra).

## Bibliografía

HERRERA MOLINA, P. M. [1990]: *La exención tributaria*, Colex, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I. [2014]: «Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales (a propósito de la resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012)», *RCyT. CEF*, n.º 375.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2015]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26.ª edición, Tecnos, Madrid.

<sup>9</sup> La redacción completa del precepto es la siguiente:

«3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.»

## SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA EL INGRESO AL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)

**Rafael Enric Herrando Tejero**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Profesor del CEF*

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 11 de noviembre de 2014 (BOE de 26 de noviembre)]

---

### EXTRACTO

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 11 de noviembre de 2014 (BOE de 26 de noviembre).

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de Gestión Tributaria, Inspección de los Tributos y Recaudación.

**Palabras claves:** IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

---

## ENUNCIADO

### I. PLANTEAMIENTO

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse del mismo.

El dictamen se estructura en las ocho partes que se citan a continuación:

- **Parte 1.<sup>a</sup>** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- **Parte 2.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- **Parte 4.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Parte 5.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- **Parte 6.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Parte 7.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

### II. NOTAS

Para la redacción del dictamen se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 24 de abril de 2015.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.

- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

### III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

Viajes los cinco, SA es una entidad constituida e inscrita según escritura pública de fecha 13 de julio de 20X10. El capital social está constituido por 5.000 acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por partes iguales por los fundadores, un matrimonio residente en Madrid y sus tres hijos mayores de edad, sin que consten cambios en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

El 30 de septiembre de 20X10, la junta general de socios de Viajes los cinco, SA acuerda, por unanimidad, designar a don Alberto García administrador único de la citada entidad por tiempo indefinido, confiriéndole todas las facultades legales y estatutarias para llevar a cabo cuanto esté comprendido dentro del objeto social de la entidad, sin que hasta la fecha figuren cambios en el órgano de representación.

La entidad, con domicilio en Madrid y cuyo ejercicio fiscal coincide con el año natural, se dedica desde su creación a la organización de viajes para terceros y decide en 20X12, con los beneficios obtenidos en los últimos años, ampliar su objeto social para organizar eventos con establecimientos hoteleros mediante contratos de prestación de servicios con las líneas vip de las grandes cadenas nacionales e internacionales del sector.

Viajes los cinco, SA dispone de tres puntos de venta propios situados en grandes ciudades de España lo que le facilita el paulatino incremento de su cifra de negocios, si bien para poder crecer más en Europa y América adquieren, también en 20X12, una importante participación en la entidad francesa Adamski, cuyo objeto social es el diseño de páginas web por internet, y además formalizan un préstamo bancario a devolver en tres años con cuyo importe adquieren varios locales en Costa Rica con intención de ofrecer posibles franquicias.

#### **Parte 1.<sup>a</sup> Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe**

El 13 de febrero de 20X13 se inician actuaciones inspectoras de alcance general por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los años 20X10 y 20X11 mediante personación en las oficinas de la sociedad en Madrid.

La sociedad comparece en el procedimiento inspector, mediante representante autorizado.

En fecha 1 de febrero de 20X14 se extienden actas de disconformidad con las oportunas propuestas de liquidación, dictándose las liquidaciones por ambos ejercicios tras el oportuno trámite de alegaciones por el órgano competente.

Derivado de dicho procedimiento inspector se inician actuaciones de recaudación por las deudas tributarias liquidadas, produciéndose la notificación de providencia de apremio por haber transcurrido el plazo del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

Frente a la providencia de apremio dictada, se opone la falta de notificación de las liquidaciones derivadas del procedimiento inspector, desestimándose dicho motivo de oposición mediante resolución de 1 de octubre de 20X14, notificada el 2 de octubre del mismo año.

El 15 de octubre de 20X14 la obligada tributaria interpone reclamación económico-administrativa contra la anterior resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, solicitando la suspensión sin garantía del acto impugnado, solicitud que es desestimada. A fecha de hoy, la reclamación económico-administrativa se encuentra pendiente de resolución.

En el curso del procedimiento de apremio, se dicta diligencia de embargo sobre un inmueble que la sociedad Viajes los cinco, SA tiene en Madrid. Ante la notificación de dicha diligencia de embargo se presenta Joaquín González, familiar de los socios y apoderado de Viajes los cinco, SA, ante el funcionario responsable del procedimiento, alegando ser propietario del bien embargado, aportando a tal efecto documento privado de donación de fecha 15 de septiembre de 20X14 en el que uno de los hijos, socio y partícipe, en su propio nombre, le dona el referido inmueble.

Asimismo, entre el 16 y el 20 de septiembre de 20X14 se observan varias transferencias de la cuenta bancaria de Viajes los cinco, SA con destino a cuentas bancarias de otros familiares ajenos a la sociedad realizadas por don Alberto García.

Tres años y medio después de la notificación de la resolución de 1 de octubre de 20X14 se advierte su error, pues infringe el ordenamiento jurídico al no constar la notificación de las liquidaciones practicadas a la sociedad deudora.

Analice:

- a) Los aspectos jurídico-civiles de la donación invocada y en qué medida afectaría esta circunstancia a la continuación del embargo y ejecución del bien en el seno del procedimiento de apremio.
- b) La forma en que afecta a dicha ejecución la pendencia de la reclamación económico-administrativa.
- c) Las actuaciones tanto tributarias como penales que podrían derivarse de las circunstancias expuestas y las posibles actuaciones a seguir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) al advertir su error.
- d) En caso de que el TEAR de Madrid desestime la reclamación económico-administrativa, de qué forma afectaría esta circunstancia a la posible revisión de las actuaciones del procedimiento recaudatorio.

## Parte 2.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

Efectuar los comentarios que entienda necesarios respecto de la siguiente secuencia de hechos acaecidos en la delegación especial de Madrid.

El 23 de abril de 20X14 se presenta en las oficinas de la delegación especial el señor Alberto García, con el fin de atender en plazo la comunicación de inicio de actuaciones recibida el día anterior y que tiene por objeto comprobar la declaración del IS del ejercicio fiscal 20X12.

Acreditada su capacidad para actuar en nombre de la sociedad Viajes los cinco, SA ante el funcionario que le atiende, le entrega copia de un documento, que solicita sea recogido en una diligencia, que acaba de presentar en el registro de la delegación minutos antes, en el que se presenta un recurso de reposición contra la comunicación de inicio solicitando que sea excluida la sociedad que él representa porque esta no incurre en ninguno de los riesgos fiscales que se recogen en el plan de control tributario y que, por tanto, se dé por finalizado el procedimiento de comprobación inspectora y se anulen todas las actuaciones desarrolladas.

El funcionario que le atiende revisa la documentación aportada y, tras su análisis, le indica que con independencia de la resolución del recurso planteado se le notifica en mano que dispone de cinco días para aportar una relación detallada de cincuenta facturas de cuya existencia ha tenido conocimiento la Agencia Tributaria a través de determinados requerimientos efectuados a terceros. Dichas facturas se precisan a efectos de comprobar las discrepancias existentes entre los ingresos declarados por la entidad y los que constan imputados por sus relaciones comerciales con terceras personas.

Sin ningún tipo de comunicación posterior por parte de la Administración tributaria, ni siquiera del recurso de reposición planteado con anterioridad, el obligado tributario presenta por registro el 24 de abril de 20X15 la documentación requerida sobre las cincuenta facturas y solicita que se le aplique el sistema de estimación indirecta dado que considera que la comunicación de inicio está incompleta y no se está teniendo en cuenta otros elementos esenciales de sus datos fiscales.

El día siguiente se emite notificación con carácter de urgencia, que es entregada en mano por el agente tributario en el domicilio fiscal de la entidad a un empleado del servicio de limpieza que se encontraba en las oficinas en ese momento, en la que se comunica a la entidad Viajes los cinco, SA que debido a que se han ocultado datos por parte del obligado tributario durante el desarrollo del proceso se ha decidido ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Ese mismo día y desde uno de los equipos de inspección especializados en atender las contingencias fiscales en materia internacional, se emite un requerimiento que se envía por correo ordinario y acuse de recibo a la sede de la entidad en el que se le solicita información sobre la titularidad de bienes y derechos situados en el extranjero que puedan existir a nombre de Viajes los cinco, SA con el fin de analizar si en su caso se ha podido incumplir con la obligación de pre-

sentar en plazo el modelo de declaración informativa de bienes y derechos modelo 720 correspondiente al ejercicio 20X13.

Esa misma tarde el representante legal de la entidad presenta una declaración del citado modelo acreditando la titularidad del inmueble de Costa Rica y las cuentas abiertas y participaciones derivadas de sus inversiones en Francia. A continuación acude al registro general de la Agencia Tributaria y presenta escrito dirigido al órgano que firmó el requerimiento solicitando que se le informe sobre el régimen sancionador del propio modelo y si existen repercusiones derivadas de esa posible falta de declaración informativa en su imposición directa.

### Parte 3.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

En relación con la declaración del IS del año 20X13 de la sociedad Viajes los cinco, SA, responda en informe motivado cuáles son las implicaciones en la base imponible y en la cuota de los hechos que se exponen a continuación.

Viajes los cinco, SA realizó en los ejercicios anteriores los apuntes contables y ajustes extracontables procedentes de acuerdo con la normativa vigente en cada momento.

Viajes los cinco, SA no cumple las condiciones para ser empresa de reducida dimensión.

1. Entre los gastos contabilizados por la sociedad Viajes los cinco, SA en el ejercicio 20X13 se incluyen los siguientes:
  - a) La sociedad remunera a don Alberto García, administrador único, en un importe de 52.000 euros como consecuencia del ejercicio de funciones de alta dirección. Los estatutos de la sociedad establecen el carácter gratuito del cargo.
  - b) Asimismo, se satisfacen intereses por importe de 124.366 euros correspondientes a un préstamo concedido por la entidad Adamski, residente en el extranjero, en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 201X2 en un 30% del capital social. El régimen fiscal del país donde reside la entidad Picsa califica la concesión del préstamo como una aportación a los fondos propios de la entidad Viajes los cinco, SA y contempla un régimen de exención para evitar la doble imposición económica. En el país de residencia de la entidad Adamski existe un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades con un tipo nominal del 12%.
2. El 3 de marzo del ejercicio 20X11 la entidad Viajes los cinco, SA realizó una operación de permuta en la que entregó un terreno cuyo precio de adquisición fueron 520.000 euros. El elemento de inmovilizado material recibido a cambio también se recogió en la cuenta (211) «Terrenos y bienes naturales», siendo el valor razonable de ambos activos en el momento en que se realizó la operación de 620.000 euros.

Contablemente se registró la operación teniendo en cuenta que la configuración de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido no diferían de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado.

El 2 de febrero de 20X13 la entidad Viajes los cinco, SA procedió a la venta del activo recibido en la permuta por importe de 617.000 euros.

3. Se han percibido los siguientes ingresos correspondientes a instrumentos del patrimonio:
  - Un dividendo bruto procedente de la entidad Adamski por importe de 100.204 euros. El impuesto satisfecho en el país de residencia de la entidad Adamski por el citado dividendo asciende a 15.030,6 euros.
  - Un dividendo bruto procedente de la sociedad Megasa, residente en España y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 3 % del capital social, por importe de 213.549 euros.
  - Un dividendo bruto procedente de la entidad Locsa, residente en el extranjero y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 4 % del capital social, por importe de 14.605 euros. El impuesto satisfecho en el país de residencia de la entidad Locsa por el citado dividendo asciende a 4.381,5 euros.
4. Con fecha 1 de abril de 20X13 se ha contratado a un trabajador con un grado de discapacidad del 40 % reconocido mediante certificado emitido por el organismo competente. El contrato tiene carácter temporal y es a jornada completa. Hasta la fecha Viajes los cinco, SA no tenía ningún trabajador con discapacidad en plantilla.

En esa misma fecha Viajes los cinco, SA despide a un trabajador contratado en el año 20X11. En la declaración correspondiente a dicho ejercicio la entidad se benefició de la deducción prevista en el artículo 43 del Real Decreto-Ley 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS, al ser el trabajador contratado beneficiario de una prestación contributiva por desempleo que llevaba percibiendo durante ocho meses. Dicha deducción ascendió a 6.426 euros.

## **Parte 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

La entidad Viajes los cinco, SA es propietaria de un pequeño almacén en el centro de Madrid adquirido en la fecha de su constitución al constructor del mismo. Actualmente lo destina a almacenar el material de su actividad de organización de eventos (mesas, sillas, etc.).

Una entidad promotora que se dedica a la promoción de viviendas y locales así como a la compraventa de viviendas y locales usados (la prorrata de la entidad en 20X14 fue del 70 %) le plantea a la sociedad la permuta del almacén por un local de la nueva promoción que se levantan.

tará sobre el solar donde se ubica el citado almacén y se estima que la construcción quedará ultimada el 10 de mayo de 20X16.

El almacén se valoró a efectos de la permuta en 500.000 euros (quedando acreditado por las partes la realidad de dicho importe) –coste de adquisición 100.000 € y valor de mercado 500.000 €–. Por su parte, el local a entregar en el momento de ultimarse su construcción se valora en 500.000 euros –importe acreditado por las partes–; (el coste de construcción que se corresponde con su valor de mercado, estimado actualmente, es de 500.000 €, y su valor de mercado definitivo a 10 de mayo de 20X16 es de 650.000 €). La operación se formaliza en escritura pública el día 24 de abril de 20X15.

Por otro lado, la entidad Viajes los cinco, SA ha decidido renovar todas sus tecnologías, por lo que contrata con el minorista Mediamarca, SA la entrega en febrero de cinco ordenadores portátiles de 1.200 euros cada uno.

En marzo vuelve a llamar al minorista y le solicita cuatro teléfonos móviles de última generación por importe de 600 euros cada uno y en abril le pide tres impresoras láser a 1.100 euros por cada aparato.

En relación con los apartados anteriores, se solicita que emita opinión razonada sobre la trascendencia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y, en su caso, de otros impuestos indirectos, de los hechos relatados, con especial referencia a la sujeción al impuesto, hecho imponible, posibles exenciones, sujeto pasivo de cada operación y, en su caso, base imponible, tipo impositivo, lugar de realización del hecho imponible y deducibilidad de las cuotas soportadas. Todos los importes del enunciado son sin IVA.

## Parte 5.<sup>a</sup> Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

La entidad acaba de adquirir una embarcación de recreo de 20 metros de eslora con la que organizar excursiones para los clientes de los eventos hoteleros de la Costa del Sol.

Para dichas excursiones tiene pensado contratar los servicios de un capitán, un marinero y un guía. Además, en épocas no estivales, intentará arrendarla sin patrón.

La embarcación adquirida, de segunda mano, se construyó enteramente en un astillero holandés y ha sido registrada a nombre de la entidad en las Islas Bahamas, donde actualmente se encuentra atracada tras su exportación definitiva desde Holanda por su anterior propietario. Llegará a la Costa del Sol por vía marítima por sus propios medios y la intención es empezar a utilizarla cuanto antes en dichas actividades.

El 15 de octubre de 20X11, la entidad realizó una importación de China de mobiliario de oficina a precios muy competitivos. En relación con dicha importación, y por los conceptos de derechos de importación e IVA Importación (IVAI), el 14 de octubre de 20X14 le fue notificado el inicio de una inspección.

Como consecuencia de dicha inspección se incoaron sendas actas de conformidad el 22 de marzo de 20X15 por una cuota de 100.000 euros de derechos de importación y una cuota de 21.000 euros de IVAI.

La entidad durante el ejercicio 20X12 adquirió 100.000 litros de gasóleo a tipo reducido del Impuesto sobre Hidrocarburos (art. 50.1 de la LIE, tarifa primera, epígrafe 1.4) que ha utilizado como carburante en los autobuses con los que trasladan a los clientes de los eventos que organizan.

A solicitud del proveedor de dicho gasóleo la entidad le aportó una declaración suscrita de tener la condición de consumidor final y presentó su número de identificación fiscal (NIF).

Acaba de recibir una notificación de inicio de actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 20X12.

Considerando todo lo anterior:

- Primero. Analice la tributación a la que en España estará sometida la embarcación a su llegada para poder ejercer las actividades previstas, en relación exclusivamente con los tributos que gravan el comercio exterior y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Beneficios fiscales, en su caso, aplicables.
- Segundo. Verifique la viabilidad de las cuotas de derechos de importación e IVA por el mobiliario importado, considerando las figuras de la caducidad y la prescripción.

Describa las diferentes alternativas en cuanto a la forma de ingreso del IVAI, tras la reforma prevista en la Ley 28/2014.

- Tercero. Analice las posibles consecuencias de las actuaciones inspectoras por el impuesto de hidrocarburos, ejercicio 20X12.

## Parte 6.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Una de las socias de la entidad Viajes los cinco, SA, doña Bárbara, es titular de una explotación forestal. Durante el ejercicio 20X14, ha acordado una contraprestación por la tala de unos árboles, cuyo periodo de producción medio, según el Principado de Asturias (comunidad autónoma en la que se sitúa la explotación), es de 15 años. Doña Bárbara ha pactado cobrar el importe de la venta de los árboles cortados (600.000 €) de forma fraccionada, mediante pagarés bancarios con los siguientes vencimientos:

- (i) dos de ellos en 20X14;
- (ii) otros dos en 20X16;
- (iii) uno en 20X17, y
- (iv) otro en 20X18.

- En el mes de diciembre de este ejercicio 20X14 decide descontar el pagará del año 20X18. Dentro de los gastos registrados se incluyen unas cantidades en concepto de sueldos a dos de sus hijos. Ninguno de ellos estaba afiliado a la Seguridad Social.
2. En septiembre de 20X14 doña Bárbara realiza una imposición a plazo fijo de 80.000 euros con ventanas de liquidez trimestrales, siendo el interés pactado del 2 % anual. Con el objetivo de atraer a doña Bárbara, la entidad bancaria le ha premiado con la entrega de un móvil de última generación, que al banco le ha costado 699 euros.
  3. Doña Bárbara es titular desde el año 20X1 de un inmueble adquirido por herencia situado en Francia. Esta propiedad nunca fue declarada ante las autoridades españolas, ni a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni tampoco en la declaración de bienes y derechos sitos en el extranjero. El valor estimado del inmueble es de 500.000 euros.
  4. El hermano de doña Bárbara ha trabajado durante 35 años en una entidad bancaria. En julio del presente ejercicio percibe una prestación por jubilación anticipada de 800.000 euros. Hasta la fecha de la jubilación, las retribuciones abonadas en el ejercicio fueron de 100.000 euros y la Seguridad Social retenida fue de 10.000 euros. En marzo de 20X14 le fue reconocida una minusvalía del 38 %.
  5. En el primer trimestre del año 20X14, uno de los hijos del matrimonio, don Javier, ha trasladado su residencia de forma temporal a Costa Rica para impulsar el negocio familiar en aquel país. Don Javier es titular de participaciones en diversas entidades cuyo valor de mercado asciende a 7.000.000 de euros y ha tenido la condición de contribuyente en España durante los últimos quince años.

En relación con cada uno de los apartados anteriores, se solicita que emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF de los hechos que en ellos se describen, con especial referencia a la calificación de cada uno de los conceptos y tipos de renta obtenidos por los distintos contribuyentes, imputación temporal y base imponible en la que deben integrarse; posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, resulten de aplicación; reducciones que pudieran practicarse, así como la posible incidencia que pudieran tener en relación al cálculo de las retenciones y/o pagos a cuenta los hechos recogidos en los apartados 2 y 4.

## Parte 7.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

Viajes los cinco, SA ha presentado con fecha 15 de enero de 20X14 autoliquidación correspondiente al IVA periodo diciembre de 20X13, de la que resulta un importe a devolver de 50.000 euros.

Con fecha 1 de abril de 20X14, el administrador de la entidad presenta autoliquidación complementaria por el mismo impuesto y periodo, de la que resulta un importe a devolver de 5.000 euros, al observar un error en la autoliquidación presentada inicialmente.

Primero. Explique los efectos de la presentación de las autoliquidaciones.

Determine si procede calcular intereses de demora en los siguientes supuestos, y en su caso el periodo correspondiente:

- a) La Administración acuerda una devolución por importe de 5.000 euros el 10 de septiembre de 20X14.
- b) La Administración acuerda una devolución por importe de 10.000 euros el 10 de octubre de 20X14.

Segundo. Don Jorge García, hijo del administrador de Viajes los cinco, SA, adquirió en enero de 20X14 una vivienda, por importe de 400.000 euros, a la entidad Construcciones Coco, SA quien le repercutió IVA al 10%. En 20X15, la Comunidad de Madrid ha llevado a cabo actuaciones de comprobación, que finalizan con la práctica de una liquidación provisional en la que se determina que la transmisión de la vivienda resulta sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

- a) Procedimiento de gestión tributaria previsto para recuperar el IVA soportado por don Jorge García en la compra de la vivienda. Legitimación.
- b) La oficina gestora dicta acuerdo de devolución por el importe solicitado a favor de don Jorge García, sin concederle trámite de audiencia; efectos de la ausencia de dicho trámite así como procedencia de intereses de demora.

Tercero. La Administración de María de Molina lleva a cabo un procedimiento de verificación de datos respecto al IRPF del ejercicio 20X13 con doña María Isabel Peña, esposa de don Javier García, en el que se le ha notificado propuesta de liquidación en la que se regularizan cómo rendimientos de capital inmobiliario los ingresos procedentes de dos viviendas que tiene en alquiler.

- a) Doña María Isabel se da cuenta de que desde que alquiló dichas viviendas en el ejercicio 20X8 no las ha incluido en sus autoliquidaciones por IRPF, ¿qué puede hacer para regularizar la situación en los distintos ejercicios?
- b) En la autoliquidación presentada por IRPF 20X13 optó por declaración individual, y ahora que está siendo objeto de comprobación cree que le saldría mejor declarar conjuntamente con su marido, ¿qué puede hacer?

Cuarto. Doña María Isabel es también dueña de un bloque de oficinas, que ha comenzado a arrendar en enero de 20X14; el 23 de abril de 20X15 la Administración de María de Molina notifica a doña María Isabel comunicación de que inicia procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA del primer trimestre de 20X15, debido a la falta de presentación de la debida autoliquidación.

- a) Ante tal situación y previa consulta con su sobrino que trabaja en una consultora americana, es consciente de que debería haber presentado las correspondientes autoliquidaciones por el impuesto, ¿qué puede hacer para regularizar su situación?
- b) En relación con el IVA correspondiente al primer trimestre de 20X15 presenta autoliquidación el 24 de abril de 20X15, ingresando 12.000. Efectos de dicha presentación.

## Parte 8.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Ante la situación de crecimiento económico que presenta la entidad Viajes los cinco, SA, los socios están pensando en adquirir la entidad Viajes yo soy joven, SL, dedicada al negocio de viajes para jóvenes en autobús. Esta entidad está en dificultades económicas y ha presentado concurso de acreedores.

Primero. El equipo de recaudación encargado de la gestión recaudatoria del contribuyente debe preparar el certificado de deudas de esta entidad teniendo en consideración las siguientes premisas:

Auto del concurso 31 de enero de 20X15 (BOE que publica el Auto, 28 de febrero de 20X15).

Deudas de la entidad:

- 1.<sup>a</sup> IRPF retenciones modelo 111 10/20X14; cuota, 200.000; recargo de apremio, 40.000.
- 2.<sup>a</sup> IVA modelo 303 10/20X14; cuota, 600.000; recargo de apremio, 120.000.
- 3.<sup>a</sup> IVA modelo 303 11/20X14; cuota, 250.000.
- 4.<sup>a</sup> Acta IS año 20X12; cuota, 300.000; intereses, 50.000.  
Expediente sancionador principal, 175.000.  
El acta y su expediente sancionador estaban en periodo voluntario de pago dado que habían solicitado aplazamiento y este estaba pendiente de resolver.
- 5.<sup>a</sup> Acta IVA año 20X12, deuda tributaria recurrida y suspendida en periodo voluntario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por importe de 1.000.000 de euros. La garantía es una hipoteca cuyo valor es de 2.000.000 de euros.
- 6.<sup>a</sup> El administrador de la entidad ha sido condenado por delito contra la Hacienda pública por importe de 1.000.000 de euros y la entidad ha sido declarada responsable civil subsidiaria.
- 7.<sup>a</sup> Además la entidad ha presentado la autoliquidación de IVA modelo 303 por el periodo 02/20X15 con solicitud de aplazamiento.

Califique las deudas a los efectos de preparar el certificado concursal, así como el tratamiento de la solicitud de aplazamiento última. Prescinda de los intereses de demora salvo los expresamente mencionados.

Segundo. La entidad Viajes los cinco, SA tiene concedidos dos aplazamientos:

- a) Uno por una autoliquidación por IVA por importe de 1.000.000 (importe pendiente 600.000 €). No obstante, la autoliquidación es objeto de rectificación por los órganos de gestión y ha quedado reducida a 500.000.

Actuaciones a seguir.

- b) Otro aplazamiento por un acta de sociedades (importe pendiente 1.000.000 de €) en cuotas mensuales de 100.000 y garantizado con aval bancario cada fracción. El aplazamiento se concedió en periodo voluntario.

Actuaciones a seguir. Intereses que procede liquidar.

Tercero. Debido a sus problemas de tesorería se ha visto obligada a solicitar el aplazamiento de dos pagos que tenía que asumir de modo inmediato:

- a) Retenciones (modelo 111) presentadas a través de internet.
- b) Pagos fraccionados de sociedades (modelo 218) presentados en el registro de la delegación de la AEAT.

¿Son aplazables estas deudas?

Describe el tratamiento a seguir teniendo en cuenta que se han aportado todos los documentos precisos y no es necesario requerimiento alguno.

Cuarto. El contribuyente ofrece como garantía de pago el embargo cautelar de un inmueble propiedad del socio principal que está libre de cargas y cuya valoración es de 50.000.000 de euros.

Analice la posibilidad de garantizar el aplazamiento con esta garantía.

## **SOLUCIÓN**

### **PARTE 1.<sup>a</sup> a)**

La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución bien de una sentencia, bien de una resolución. Esta figura no es privativa del derecho tributario, por cuanto su regula-

ción viene en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC) y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

La tercería de dominio (arts. 595 a 604 de la LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

A estos efectos, el artículo 165 de la LGT dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

Por su parte, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR) desarrolla en los artículos 117 a 121 dicho incidente.

El artículo 117 del RGR regula el carácter de la tercería, señalando que la reclamación en vía administrativa será requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles. La tercería solo podrá fundarse en el dominio de los bienes embargados al obligado al pago o en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio.

El artículo 119 del RGR regula la forma, plazos y efectos de la interposición de la tercería, señalando que la reclamación de tercería se formulará por escrito, acompañando los documentos originales en que el tercerista funde su derecho y copia de estos, si desea que le sean devueltos, previo cotejo. El escrito se dirigirá al órgano que esté tramitando el procedimiento de apremio, el cual lo remitirá al órgano competente para su tramitación.

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos originales en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

Recibida la documentación o, en su caso, subsanados los defectos observados en la presentada, se dictará, si procede, acuerdo de admisión a trámite que será notificado al tercerista y al obligado al pago. Dicho acuerdo deberá ser dictado en el plazo de quince días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

Recibido el escrito y los documentos que han de acompañarlo, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o de mejor derecho y de haberse presentado

en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165.4 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los apartados siguientes de este artículo.

Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite se producirán, entre otros, los siguientes efectos:

- a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.
- b) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del obligado al pago que no hayan sido objeto de la tercería hasta quedar satisfecha la deuda; en este caso, se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes y derechos controvertidos, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante y se procederá al archivo de la reclamación de tercería planteada.

## b)

Por lo que se refiere a la forma en que afecta a la ejecución del inmueble la pendencia de la reclamación económico-administrativa, cabe señalar que los actos de gestión recaudatoria que se dicten en el procedimiento de apremio, en principio, son inmediatamente ejecutivos y no pierden su eficacia aunque se interponga un recurso contra los mismos.

El artículo 165.1 de la LGT determina que dicha ejecutividad quedará suspendida en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y las reclamaciones económico-administrativas y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.

El artículo 165.2 de la LGT regula la suspensión automática sin garantía de las deudas tributarias, señalando que el procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.

Se trata de un supuesto de suspensión o paralización de la eficacia del acto de gestión recaudatoria que deberán efectuar los órganos de recaudación sin necesidad de que se preste garantía, pero que exige la prueba por parte del interesado de alguna de las circunstancias a que se refiere el precepto legal.

En este caso, no estamos en presencia de errores materiales, aritméticos o de hecho, por lo que al tratarse de un acto firme (no susceptible de recurso alguno), no procedería la suspensión

automática del procedimiento de apremio sin aportación de garantía. La única forma de poder revisar la legalidad del acto de liquidación sería mediante la interposición de los procedimientos especiales de revisión y, en este caso, de querer suspender el procedimiento de apremio, deberán aportarse garantías.

Por otra parte, el artículo 172.3 de la LGT dispone que la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

### c)

Por lo que se refiere a las actuaciones tributarias que podrían derivarse de las circunstancias expuestas, cabe señalar que el artículo 42.2 de la LGT dispone que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

Por otra parte, y por lo que se refiere a las acciones penales que podrían derivarse de las circunstancias expuestas, el alzamiento de bienes es un delito socioeconómico que consiste en cualquier acción de un deudor dirigida a la sustracción u ocultación de todo o parte de su patrimonio, dirigida a que el acreedor encuentre dificultades para hallar elementos patrimoniales con los que poder cubrir su deuda.

La pretensión de la persona que realiza el alzamiento de bienes es salvar todo su patrimonio o algún bien del mismo, en beneficio propio o en el de alguna otra persona, obstaculizando de este modo la ejecución que podrían seguir los acreedores.

El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

- El modo más elemental supone apartar físicamente algún bien para que el acreedor ignore donde se encuentra.
- Una forma más compleja se realiza a través de algún negocio jurídico por medio del que:
  - Se enajena alguna cosa en favor de otra persona, generalmente parientes o amigos del deudor.
  - Se constituye un gravamen sobre algún bien del deudor que produce su infravaloración.
  - Se dona algún bien a una persona afín al deudor.

El delito de alzamiento de bienes es cercano a la estafa. Por ello, para que exista un delito de alzamiento debe existir una deuda previa a los actos de alzamiento, ocultación o enajenación.

La conducta integradora del tipo es la de aquella persona que, siendo consciente de la existencia de créditos contra su patrimonio, realiza cualquier ardid o maniobra capaz de situar determinados bienes fuera del alcance persecutorio o realizativo del titular crediticio.

A este respecto, el artículo 257 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el Código Penal, regula el delito de alzamiento de bienes, disponiendo que será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

- 1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.
- 2.º Quien con el mismo fin realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva, con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.

Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones

pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.

Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara un procedimiento concursal.

Por lo que se refiere a las posibles actuaciones a seguir por la AEAT al advertir su error, la Administración tributaria debería iniciar de oficio un procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, regulado en el artículo 219 de la LGT, dado que concurren circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular y ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado. En este caso, la falta de notificación de las liquidaciones practicadas a la sociedad deudora pone de manifiesto la improcedencia de las providencias de apremio dictadas, al ser una de las causas tasadas de oposición a la misma.

Tal y como dispone el artículo 219 de la LGT, la revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, y el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, siendo competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.

Por último, las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.

## d)

El artículo 213.2 de la LGT dispone que las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT.

Suponiendo que la resolución del TEAR de Madrid se hubiese dictado en única instancia (es decir, que fuese firme en vía administrativa), cabría la declaración de nulidad de pleno derecho, prevista en el artículo 217 de la LGT, según el cual podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

- a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.
- b) A instancia del interesado.

Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

En este caso, se podría declarar la nulidad de pleno derecho de la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las providencias de apremio y, por ende, de estas últimas, al concurrir el supuesto contemplado en la letra e) del apartado 1 del artículo 217 de la LGT, al tratarse de un acto que ha sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

## PARTE 2.<sup>a</sup>

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, introduce una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 de la LGT), que tiene varios objetivos:

- Simplificar la normativa vigente, eliminando supuestos de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo.
- Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento.
- Reducir la conflictividad tributaria.

En concreto, la reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, que pasa a ser de dieciocho meses con carácter general, y de veintisiete meses en los siguientes casos:

- Cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que dispone la Administración tributaria para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otra Administración.

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, tales como:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la comisión consultiva.
- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo.
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida, o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.

Por otro lado, se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario.

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Dado que el procedimiento inspector se inició –como más adelante se verá– en fecha 22 de abril de 20X14, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, se va a resolver el presente caso práctico aplicando la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015.

En relación con el recurso de reposición interpuesto en fecha 23 de abril de 20X14 contra la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, el artículo 170.8 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), señala que la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

El artículo 222 de la LGT señala que los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición.

El artículo 227 de la LGT regula los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, señalando que la reclamación económico-administrativa será admisible contra los actos siguientes:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

Dado que la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras constituye un acto de trámite que, sin embargo, no decide, ni directa ni indirectamente, el fondo del asunto ni pone término al procedimiento, no es susceptible de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa, por lo que deberá declararse la inadmisión del recurso de reposición por falta de acto administrativo reclamable.

Por lo que se refiere al requerimiento efectuado al contribuyente para que aporte una relación detallada de cincuenta facturas de cuya existencia tuvo conocimiento la Agencia Tributaria a través de determinados requerimientos efectuados a terceros, el artículo 171 del RGGIT regula el examen de la documentación de los obligados tributarios, disponiendo que, para realizar las

actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros documentos, las facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

Por otra parte, cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.

El retraso en la aportación de las cincuenta facturas por parte del contribuyente constituye una dilación por causa no imputable a la Administración, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 a) del RGGIT, que se computará desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento (a pesar de que el funcionario concedió un plazo de cinco días para aportar las facturas, dicho plazo no debió ser inferior a diez días, tal y como dispone el artículo 171 del RGGIT, por lo que la dilación se computará desde el día siguiente al del fin del plazo mínimo de diez días que debió ser concedido para la atención del requerimiento) hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado (24 de abril de 20X15).

Por lo que se refiere a la solicitud de aplicación del sistema de estimación indirecta, el artículo 104 f) del RGGIT dispone que constituye dilación por causa no imputable a la Administración la aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta, desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la LGT (el periodo transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirá en el cómputo del plazo al que se refiere el art. 150 de la LGT).

Por lo que se refiere a los efectos sobre el cómputo del plazo del procedimiento, el artículo 102.2 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

Por lo que se refiere a la corrección del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, cabe señalar que, si bien existe un precepto (art. 184.4 del RGAT) que determina expresamente el momento de inicio del plazo para acordar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, reflejando de forma inequívoca la fórmula de cómputo, no ocurre lo mismo con el momento final del plazo durante el cual la Administración tributaria puede acordar la ampliación de la duración de un concreto procedimiento inspector, ni si para su cómputo deben deducirse los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración.

No existe duda ni jurisprudencial ni doctrinal respecto de que la ampliación de un plazo debe producirse antes de que este finalice. En consecuencia, el plazo final para acordar la ampliación de la duración de una concreta actuación inspectora debe fijarse en el último día de ese plazo, esto es, antes de que transcurran doce meses computados desde el inicio. Ahora bien, la cuestión fundamental es si para el cómputo de esos doce meses que operan como *dies ad quem* de la posibi-

lidad de la Administración de acordar la ampliación, debe aplicarse la regla general de cómputo de plazos en el marco del procedimiento inspector contenida en el artículo 150 en relación con el artículo 104.2 de la LGT, en virtud de las cuales se deducirán los plazos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración; o por el contrario, en una aplicación analógica de las reglas de cómputo para la fijación del *dies a quo*, estos no deben ser deducidos.

En relación con la temporaneidad de la adopción del acuerdo de ampliación de plazo, si bien el TEAC había venido sosteniendo que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras debía notificarse antes de que transcurrieran doce meses desde su inicio, deduciéndose para su cómputo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, dicho órgano revisor modificó el criterio hasta entonces aplicado (a la vista de los últimos pronunciamientos del TS), mediante resolución de fecha 5 de marzo de 2014 [R. G. 3467/2013 (NFJ053868)], con base en las Sentencias del TS de 6 de junio de 2013 [rec. n.º 3383/2010 (NFJ054452)], de 14 de octubre de 2013 [recurso de casación para la unificación de doctrina 1342/2013 (NFJ052610)] y de 9 de enero de 2014 [recurso de casación para la unificación de doctrina 1877/2012 (NFJ055944)]. Aun cuando estas sentencias emanan en el marco del antiguo Reglamento general de la inspección de los tributos (art. 31 ter), la redacción del actual artículo 184.4 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, no difiere a los efectos aquí debatidos de su predecesor.

Aplicado al presente supuesto, se advierte que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 22 de abril de 20X14 y el acuerdo de ampliación del plazo se notificó el 25 de abril de 20X15, por lo que conforme a la doctrina expuesta, fue adoptado una vez excedido el plazo de doce meses, sin computar las dilaciones imputadas al contribuyente, lo que determina que el mismo no tenga efecto alguno.

Por otra parte, se ha producido la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario (desde el 23 de abril de 20X14, fecha del requerimiento efectuado para la aportación de la relación detallada de cincuenta facturas, transcurren más de seis meses sin realizar actuación alguna), y si bien esta circunstancia no determina la caducidad del procedimiento, que debe continuar hasta su terminación, sí produce los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, tal y como dispone el apartado 2 del artículo 150 de la LGT:

- 1.º No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

En este caso, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada, y el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- 2.º Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

Por lo que se refiere a las consecuencias derivadas de la falta de presentación por parte de Viajes los cinco, SA de la declaración informativa de bienes y derechos (modelo 720) correspondiente al ejercicio 2013 en su imposición directa, el artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, regula los bienes y derechos no contabilizados o no declarados (presunción de obtención de rentas), disponiendo en su apartado 6 que, en todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este impuesto.

A estos efectos, la disposición adicional decimoctava de la LGT regula la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, disponiendo que los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de la LGT y en los términos que reglamentariamente se establezcan, entre otros:

- a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Por lo que se refiere al régimen sancionador del propio modelo 720, la disposición adicional decimoctava de la LGT dispone que constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

- a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria

fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

- b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

- c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT.

Por lo tanto, dado que la entidad Viajes los cinco, SA no cumplió con la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT respecto del inmueble de Costa Rica, de las cuentas abiertas y de las participaciones derivadas de sus inversiones en Francia, se entenderá que dichos bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a renta no

declarada, que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, siendo dichas conductas constitutivas de las correspondientes infracciones tributarias, que serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> Por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- 2.<sup>a</sup> Por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- 3.<sup>a</sup> Por último, por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

### PARTE 3.<sup>a</sup>

1. El tratamiento fiscal de la retribución de los administradores ha generado amplias discusiones. Esta conflictividad ha sido especialmente intensa en los supuestos en los que el alto directivo se incorpora al órgano de administración, dado que la deducibilidad fiscal de las retribuciones percibidas se ha condicionado a la existencia de la conveniente cobertura estatutaria. La situación, antes de la modificación de la nueva LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), sería:

- 1.º Si los estatutos establecen que el cargo es gratuito, el gasto no es deducible.
- 2.º Si los estatutos establecen que el cargo es retribuido de una forma acorde a la normativa mercantil, el gasto es deducible.
- 3.º Si un alto directivo se ha incorporado al órgano de administración, la deducibilidad del gasto de las cantidades percibidas se condiciona a que las mismas tengan cobertura estatutaria. Si no se cumple este requisito el importe de la retribución se califica como una liberalidad.
- 4.º Si se perciben honorarios profesionales, por funciones distintas del cargo de administración, su deducibilidad será independiente de los importes recibidos, en su caso, por la condición de administrador.

- 5.º Si se perciben importes derivados de unas labores que no se califiquen como de administración, debería ser deducible. Así lo ha manifestado la DGT en múltiples resoluciones, como la V0441/2014, de 18 de febrero (NFC050346).

El artículo 15 de la LIS regula los gastos no deducibles, disponiendo en su letra e) que, si bien no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades, no se entenderán comprendidas en esta letra las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Como se puede comprobar, el texto aprobado hace referencia exclusivamente a las funciones de alta dirección y parece excluir del concepto de liberalidad y hacer deducibles las retribuciones de los administradores que ejerzan funciones ejecutivas que, por ejemplo, puedan tener origen en un contrato de alta dirección.

Paralelamente a esta previsión, no se puede ignorar que también se ha incorporado una nueva letra f) al artículo 15 de la LIS en la que se consideran no deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Este último inciso debe ponerse en relación con las modificaciones que la reciente Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para la mejora del gobierno corporativo, introduce en la regulación de las retribuciones de los administradores en su condición de tales (art. 217 de la LSC) y de la necesaria aprobación por el consejo de administración de los contratos que atribuyan funciones ejecutivas (art. 249 de la LSC). La no observancia de las exigencias contenidas en los citados preceptos mercantiles podría provocar una situación contemplada en la letra f) del artículo 15 de la nueva LIS y plantear la duda sobre qué norma prevalece en relación a las retribuciones por el ejercicio de funciones ejecutivas, es decir, la letra e), que permite su deducibilidad, o la letra f), que la niega.

El artículo 15 j) de la LIS dispone que no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.

Para su aplicación, se requiere que exista una distinta calificación fiscal, así como que se trate de una operación realizada con personas o entidades vinculadas, caso en el que se puede estructurar una transacción con naturaleza híbrida, porque lo que se pretende con estas transacciones es minorar la tributación del conjunto de partícipes de la operación.

Como es sabido, el artículo 18 de la LIS regula las personas o entidades vinculadas, por lo que se deberá atender al mismo para disponer del listado completo. En este caso, se considera con la nueva LIS que existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25% en la entidad. El TRLIS (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo) preveía una participación mínima de al menos el 5% directamente o del 1%, en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mí-

nimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

En este caso, nos encontramos que un instrumento financiero híbrido, es decir, sometido a un tratamiento fiscal diferente bajo la normativa de dos o más jurisdicciones, de forma que un pago realizado bajo el mismo da lugar a desajustes tributarios. Estos instrumentos tienen unas características tales que hace que su calificación pueda ser dudosa, puesto que suelen reunir tanto características propias de deuda como de instrumentos de patrimonio. De esta forma, si en el país del pagador (España) se consideran deuda y en el país del inversor (Francia) se consideran un instrumento de patrimonio resultará que generarán, en principio, gasto deducible en un país (España) y un ingreso no tributable, en aplicación de las normas para evitar la doble imposición internacional, en el otro (Francia), resultando, por tanto, en una desimposición considerando todos los contribuyentes afectados.

2. Por lo que se refiere a la operación de permuta, la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC), que regula el inmovilizado material, dispone que se considerará que una permuta tiene carácter comercial si la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado.

Dado que el enunciado indica que la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido no difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado, la permuta tiene carácter no comercial, por lo que el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor.

Por lo tanto, contablemente, la empresa Viajes los cinco, SA habrá dado de baja el terreno por su valor de adquisición (520.000 €) y habrá dado de alta el terreno recibido a cambio por dicho valor (520.000 €), no reconociendo beneficio ni pérdida en la operación.

Fiscalmente, el artículo 17 de la LIS regula la regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, disponiendo en su apartado 4 e) que se valorarán por su valor de mercado los elementos patrimoniales adquiridos por permuta.

A estos efectos, se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de la LIS.

En este caso, la entidad integrará en la base imponible del ejercicio 20X11 la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos (620.000 €) y el valor contable de los entregados (520.000 €), a través de un ajuste extracontable positivo de cuantía 100.000 euros.

También cabe señalar que en el artículo 17 de la nueva LIS se ha eliminado la regla que permitía efectuar un ajuste negativo por corrección monetaria a la renta positiva derivada de la

transmisión de bienes inmuebles integrantes del activo fijo o que hubiesen sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta (regulación prevista en el apartado 9 del art. 15 del TRLIS). Dicha modificación produce efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, con lo que las transmisiones que se hubiesen realizado con anterioridad a la fecha indicada sí podrán practicar el ajuste negativo. En el mismo sentido también se ha modificado la normativa del IRPF para eliminar la posibilidad de practicar el ajuste por corrección monetaria a partir del 1 de enero de 2015.

Por lo que se refiere a la venta en el ejercicio 20X13 del activo recibido en la permuta por importe de 617.000 euros, la entidad habrá contabilizado un beneficio procedente del inmovilizado material (cuenta 771 del PGC) por la diferencia entre el valor razonable del bien, neto de los gastos de venta (617.000 €), y su valor contable (520.000 €), es decir, 97.000 euros.

Desde el punto de vista fiscal, el valor fiscal del terreno recibido en la permuta asciende a 620.000 euros, por lo que la venta del mismo origina una pérdida fiscal de 3.000 euros, por diferencia entre el valor razonable del bien, neto de los gastos de venta (617.000 €) y su valor fiscal (620.000 €).

Por lo tanto, la entidad Viajes los cinco, SA deberá efectuar un ajuste extracontable negativo en el ejercicio 20X13 por importe de 100.000 euros.

**3.** Uno de los aspectos más novedosos contenidos en la nueva LIS es la modificación del mecanismo de eliminación de la doble imposición, equiparando el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, con independencia de que la fuente sea nacional o extranjera. La nueva configuración supone el abandono de uno de los principios troncales que informó el TRLIS de correlación global de la tributación y de mitigación de la doble imposición, lo que en ocasiones provocará situaciones de sobreimposición y, en menor medida, de desimposición.

Esta revisión del mecanismo de la doble imposición implica:

- a) El abandono del método de imputación con deducción en la cuota íntegra para los dividendos de fuente interna y la adopción del método de exención mediante la realización de un ajuste extracontable negativo a la base imponible que ya venían aplicando los dividendos y plusvalías de fuente extranjera.
- b) La supresión de la mitigación parcial de la doble imposición para los dividendos de fuente interna procedentes de participaciones inferiores al 5%.
- c) La extensión del régimen de exención de las plusvalías derivadas de la transmisión de valores extranjeros a los valores nacionales.
- d) La incorporación de un tratamiento específico para los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de sociedades *holding*.

La exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, regulada en el artículo 21 de la nueva LIS, requiere en su apartado 1 a) del cumplimiento de requisitos análogos a los que preveían los artículos 21 y 30.2 del TRLIS, es decir:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %, si bien amplía el concepto de participación significativa a la cartera con un valor de adquisición superior a 20.000.000 de euros, aun cuando sea representativa de una participación inferior al 5 %.
- b) Que la participación mínima se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- c) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 % en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención se integrará en la base imponible, sin perjuicio de que pueda aplicarse sobre la misma la deducción por doble imposición jurídica recogida en el artículo 31 de la LIS, que dispone que cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.  
  
No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.  
  
Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo

señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la entidad Adamski, se cumplen los requisitos para aplicar la exención por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 21 de la nueva LIS, por lo que procede efectuar un ajuste extracontable negativo por valor de 100.204 euros:

- 1.º El porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad Adamski es del 30 %, porcentaje superior al mínimo exigido (5 %).
- 2.º Dicha participación fue adquirida en el año 20X12, por lo que se ha poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya (en caso de que dicho plazo fuera inferior al año, bastaría con mantenerla posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo).
- 3.º En el país de residencia de la entidad Adamski existe un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades con un tipo nominal del 12 %, porcentaje superior al 10 % exigido cuando se trata de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

Por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la sociedad Megasa, residente en España y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 3 % del capital social, por importe de 213.549 euros, no procede aplicar la exención por doble imposición de dividendos contemplada en el artículo 21 de la LIS, dado que el porcentaje de participación es inferior al 5 %. Por otra parte, tampoco podremos aplicar la deducción por doble imposición, dado que la nueva LIS únicamente contempla este mecanismo para los dividendos de fuente internacional.

Por último, por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la entidad Locsa, residente en el extranjero y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 4 % del capital social, tampoco procede aplicar la exención por doble imposición de dividendos contemplada en el artículo 21 de la LIS, dado que el porcentaje de participación es inferior al 5 %. En cambio, y a diferencia del caso anterior, sí que procede aplicar la deducción por doble imposición jurídica internacional contemplada en el artículo 31 de la LIS, que ascenderá a 4.089,40 euros, al ser la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto (es decir, 4.381,5 €).
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (4.089,40 €, es decir, el 28 % de 14.605 €, si suponemos un tipo de gravamen del 28 % para el ejercicio 20X15).

4. El artículo 38 de la LIS regula la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, disponiendo que será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, contratados por el contribuyente, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

Dado que la plantilla media de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % asciende a 0,75 personas para el año 20X13 (el trabajador discapacitado fue contratado el 1 de abril de 20X13), y teniendo en cuenta que el enunciado indica que hasta la fecha Viajes los cinco, SA no tenía ningún trabajador con discapacidad en plantilla, el incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % experimentado en el año 20X13 respecto del promedio de plantilla de trabajadores de la misma naturaleza del periodo impositivo 20X12 asciende a 0,75, por lo que la deducción de la cuota íntegra ascenderá a 6.750 euros ( $9.000 \times 0,75$ ).

El artículo 43 del TRLIS regulaba las deducciones por creación de empleo, disponiendo que las entidades que tuvieran una plantilla inferior a cincuenta trabajadores en el momento en que concertaran contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, podrían deducir de la cuota íntegra el 50 % del menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- b) El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultaba de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de cincuenta trabajadores, y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produjera, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estaba condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionaría a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal (SPEE) sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

Dicha deducción se aplicaría en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estaba

condicionada al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos señalados en este artículo determinaría la pérdida de la deducción, que se regularizaría en la forma establecida en el artículo 137.3 de la LIS.

En este caso, la deducción por creación de empleo aplicada por la entidad Viajes los cinco, SA estaba condicionada al mantenimiento de la relación laboral durante tres años desde la fecha de su inicio. Si el trabajador que dio derecho a la aplicación de la deducción fue contratado en el año 20X11 y fue despedido en fecha 1 de abril de 20X13, es evidente que se incumplió uno de los requisitos a que se refiere el artículo 43 del TRLIS.

A estos efectos, el artículo 137.3 del TRLIS establece que cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de este, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en periodos anteriores, además de los intereses de demora.

Por lo tanto, en la declaración-liquidación correspondiente al IS del ejercicio 20X13 (periodo impositivo en que tiene lugar el incumplimiento de los requisitos a que se refiere el art. 43 del TRLIS), la entidad Viajes los cinco, SA deberá ingresar, junto con la cuota de dicho periodo impositivo la cantidad deducida (6.426 €), además de los intereses de demora.

## PARTE 4.<sup>a</sup>

La operación efectuada por la sociedad mercantil Viajes los cinco, SA, consistente en la entrega de un pequeño almacén de su propiedad a una entidad promotora, a cambio de un local de la nueva promoción que se levantará sobre el solar donde se ubica el citado almacén, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional [de acuerdo con el art. 5.Uno.b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario] en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional [de acuerdo con el apartado Dos.b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos].

Por otra parte, se trata de una operación exenta de IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación.

De acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la LITP y AJD, y el artículo 4.4 de la LIVA, determi-

nadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales relacionadas con bienes inmuebles pueden tributar por la modalidad TPO del ITP y AJD. Uno de los casos en los cuales una entrega de bienes realizada por un empresario o profesional puede tributar por el concepto TPO es la entrega de un bien inmueble, cuando goce de exención en el IVA. Por lo tanto, la operación de entrega del almacén quedaría gravada por el concepto TPO del ITP y AJD (excepto que se produzca la renuncia a la exención).

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA exigía que el adquirente tuviese derecho a la deducción total de las cuotas. Con la reforma operada por la Ley 28/2014, nuestro legislador ha flexibilizado completamente la renuncia a la exención al IVA, dando nueva redacción al artículo 20.Dos de la LIVA, de forma que la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Con esta norma, salvo aquellos sujetos pasivos que no tengan derecho a deducir cuota alguna por IVA ni vayan a dedicar el activo a una actividad que otorgue siquiera parcialmente tal derecho, se puede renunciar a la exención. De esta forma, se dota de una enorme seguridad al tráfico inmobiliario, permitiendo que el vendedor de los activos tenga clara, en una gran mayoría de casos, la certeza del tratamiento de la operación.

Para el comprador, además, queda claro que podrá beneficiarse de la renuncia a la exención aunque, por ejemplo, no haya optado aún por la prorata especial. Ciertamente sufrirá un perjuicio financiero, ya que no podrá deducir el IVA soportado por la operación hasta el momento en el que opte por la prorata especial, con lo que tendrá que ingresar el IVA devengado por auto-repercusión, pero no se puede negar que estamos ante una mejora relevante.

Como es lógico, esta novedad ha hecho que se tenga que modificar el reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Así, el artículo 8 del RIVA ha recibido nueva redacción, de tal forma que los requisitos son:

- a) Comunicación fehaciente de la renuncia a la exención al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Este requisito se mantiene.
- b) La renuncia se practicará operación por operación, como es habitual.
- c) La declaración suscrita por el adquirente se modifica en coherencia con la norma. Por este motivo, el adquirente deberá hacer constar que es sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcial.

Dado que el adquirente es una entidad promotora que se dedica a la promoción de viviendas y locales así como a la compraventa de viviendas y locales usados, con una prorrata de deducción del 70%, se cumplen los requisitos para que el transmitente (Viajes los cinco, SA) pueda renunciar a dicha exención, dado que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tiene derecho a efectuar la deducción parcial del IVA soportado al realizar la adquisición.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será Viajes los cinco, SA.

Ahora bien, el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Por lo tanto, en caso de que Viajes los cinco, SA (empresa transmitente) renuncie a la exención, el sujeto pasivo de la operación será la entidad promotora adquirente del almacén.

Por lo que se refiere al devengo de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en fecha 24 de abril de 20X15 (fecha de formalización de la escritura pública).

Por último, por lo que se refiere a la base imponible a efectos del IVA, el artículo 79 de la LIVA regula las reglas especiales para determinar la base imponible. La primera es justamente cuando la contraprestación no consiste en dinero.

La norma establecía que en estos casos la base imponible era igual al valor de mercado (en concreto, el valor acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes).

Por lo tanto, como en otros impuestos, el valor se fijaba en el valor de mercado. Sin embargo, el IVA parte de un esquema diferente al de otros impuestos. Así, si analizamos la definición de base imponible del artículo 73 de la Directiva del IVA, hemos de concluir que la regla es el importe de la contraprestación que se vaya a obtener del adquirente y, por tanto, no se puede considerar que el valor de mercado se aplique como regla general (con la salvedad de determinadas operaciones vinculadas previstas tanto en la Directiva como en la LIVA).

En el caso de permutas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este particular. Así, en la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala sexta) de 2 de junio de 1994 [asunto C-33/93 (NFJ003379)], el Tribunal concluyó que si se recibe un servicio de un tercero el valor que se le asigna a ese servicio es lo que se está dispuesto a pagar que no es más que el coste del activo entregado a cambio. Como se puede comprobar, la subje-

tividad de la base imponible en el IVA tiene consecuencias diferentes de las previstas en otros impuestos donde prima sin discusión el valor de mercado.

Esta doctrina fue refrendada por la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala sexta) de 3 de julio de 2001 [asunto C-380/99 (NFJ010915)] y por la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012 [asunto C-549/11 (NFJ049500)].

Precisamente, esta última sentencia es la que justifica el cambio, según la exposición de motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Así, en primer lugar, se establece que la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. De esta forma, se atiende a la naturaleza subjetiva de la base imponible.

Acto seguido se establece que, salvo prueba en contrario, la base imponible coincidirá con los importes derivados de las reglas de autoconsumo.

El enunciado del supuesto nos indica que el almacén se valora, a efectos de la permuta, en 500.000 euros, por lo que la base imponible de la entrega del terreno se corresponde con dicha cantidad.

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por otra parte, la operación efectuada por la entidad promotora, consistente en la entrega de un local de la nueva promoción cuya construcción está a punto de terminar a Viajes los cinco, SA, a cambio de un pequeño almacén, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de la entrega de un bien realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial.

A la entrega del local no le resulta de aplicación el supuesto de exención del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, ya que para que la entrega del local estuviera exenta tendría que tratarse de la segunda o ulterior entrega del mismo. Se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. Por lo tanto, se trata de una operación sujeta y no exenta del IVA.

Por lo que se refiere al devengo de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en fecha 10 de mayo de 20X16.

No obstante lo anterior, el apartado Dos del artículo 75 de la LIVA dispone que, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. La entrega del almacén en fecha 24 de abril de 20X15 cons-

tituye un pago anticipado anterior a la realización del hecho imponible (la entrega del local se producirá en fecha 10 de mayo de 20X16), por lo que el devengo de la operación se produce en fecha 24 de abril de 20X15.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad promotora.

Por último, por lo que se refiere a la base imponible a efectos del IVA, el artículo 79 de la LIVA regula las reglas especiales de la base imponible, disponiendo en su apartado 1 que, en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

El enunciado del supuesto nos indica que el local se valora, a efectos de la permuta, en 500.000 euros, por lo que la base imponible de la entrega del local se corresponde con dicha cantidad.

En consecuencia, la base imponible del pago a cuenta coincidirá con la de la entrega de la edificación futura (500.000 €), no debiendo esta última ser objeto de recálculo alguno cualquiera que sea la variación, al alza o a la baja, que experimente el valor de dicha edificación durante el tiempo que transcurra desde que se concluya la permuta (24 de abril de 20X15) hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez haya finalizado su construcción (10 de mayo de 20X16).

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por otra parte, la entrega de los ordenadores portátiles, teléfonos móviles e impresoras por parte de Mediamarca, SA constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de la entrega de un bien realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial, sin que le resulte de aplicación ninguno de los supuestos de exención a que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

Por lo que se refiere al devengo de las operaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en febrero de 20X15 (para los cinco ordenadores portátiles), marzo de 20X15 (para los teléfonos móviles) y abril de 20X15 (para las impresoras).

Por lo que se refiere a la base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, será el importe de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto. Es decir, que la misma ascenderá a 6.000 euros (para la entrega de los ordenadores portátiles), 2.400 euros (para la entrega de los teléfonos móviles) y 3.300 euros (para la entrega de las impresoras).

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación en todos los casos el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por último, por lo que se refiere al sujeto pasivo, cabe señalar que los artículos 199 y 199 bis de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, habilitan a que los Estados miembros designen como sujeto pasivo del IVA al destinatario, empresario o profesional, en lugar del transmitente del bien o del prestador del servicio. No obstante, dicha habilitación se circunscribe exclusivamente a las categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se detallan en los citados artículos, y afecta a los sectores en los que se ha detectado que las tramas de fraude son habituales o en los que hay un riesgo mayor de pérdida de ingresos fiscales.

Con la aprobación de la Directiva 2013/43/UE, se modificó el artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/CE, introduciendo nuevos supuestos en la mencionada lista. Concretamente, se añadieron las letras c) a j) en el artículo 199 bis (entre las que se incluyen la entrega de teléfonos móviles, de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, y metales en bruto y semiacabados).

Haciendo uso de la habilitación que concede este artículo a los Estados miembros, mediante la Ley 28/2014 se aprueban tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en la normativa española, recogidos en una nueva letra g) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA. Debe advertirse que estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo entran en vigor con efectos desde el día 1 de abril de 2015. Si bien inicialmente el proyecto de ley no preveía una entrada en vigor específica para este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, finalmente se introdujo justificada en la necesidad de dar un plazo temporal de adaptación de las aplicaciones informáticas en el primer año en que se implantan nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Por tanto, se añade al artículo 84.Uno.2.º de la LIVA una nueva letra g) con tres nuevas categorías de bienes en las que el sujeto pasivo será el destinatario, empresario o profesional, de las operaciones:

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado.
- Teléfonos móviles.
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Ahora bien, en relación con los dos últimos supuestos (entrega de teléfonos móviles y entrega de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales), la inversión del sujeto pasivo se producirá únicamente si:

- a) El empresario o profesional destinatario de la operación es revendedor de bienes, con independencia del importe de la entrega, o

- b) Cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al destinatario, empresario o profesional no revendedor, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, IVA excluido.

En cuanto al primer supuesto citado (empresario o profesional revendedor), el nuevo artículo 24 quinquies del RIVA establece que se considerará revendedor el empresario o profesional que se dedique habitualmente a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones.

En estos supuestos, y atendiendo a las obligaciones que impone este nuevo artículo, el empresario revendedor deberá comunicar su condición de revendedor, mediante presentación de declaración censal a la Administración tributaria, con anterioridad al inicio de la actividad de revendedor. No obstante, tratándose de empresarios o profesionales que vinieran realizando dicha actividad en el año 20X14, la comunicación podía realizarse hasta el 31 de marzo de 20X15 mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario o profesional y que tienen la condición de revendedores. Ambas circunstancias quedarán acreditadas mediante la aportación al proveedor del certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la AEAT.

En relación con el segundo supuesto detallado (destinatario, empresario o profesional, no revendedor), se establece un umbral de 10.000 euros de contraprestación, excluido el IVA, por operaciones documentadas en una misma factura, de tal forma que, para las facturas con una base imponible superior a dicho umbral entrará en juego el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Con el fin de evitar prácticas abusivas y desgloses artificiales de una operación en varias facturas, se deberá atender al importe total de las entregas realizadas cuando, habiéndose documentado en dos o varias facturas, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido un desglose artificial de la misma a los efectos de evitar la aplicación de esta norma.

## PARTE 5.<sup>a</sup>

### Primero

Además de las disposiciones aplicables a todos los regímenes aduaneros, el régimen aduanero del despacho a libre práctica se regula, a nivel comunitario, en los artículos 79 a 83 del Reglamento CEE n.º 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC), así como en los correspondientes artículos del Reglamento CEE n.º 2454/1993, de la Comisión, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación del CAC (RCAC).

El artículo 79 del CAC dispone que el despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria, e implica la aplicación de las medidas

de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados.

El artículo 4.7 del CAC define las «mercancías comunitarias», entre otras, como aquellas que se obtengan totalmente en el territorio aduanero de la comunidad, en las condiciones contempladas en el artículo 23 del CAC, sin agregación de mercancías importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la comunidad.

El artículo 4.8 del CAC dispone, por su parte, que las mercancías comunitarias perderán este estatuto aduanero al salir efectivamente del territorio aduanero de la comunidad.

El enunciado indica que la embarcación de recreo se construyó enteramente en un astillero holandés por lo que, de acuerdo con los artículos 4.7 y 23 del CAC, se trataba de una mercancía comunitaria.

Ahora bien, la exportación definitiva de la misma desde Holanda a las Islas Bahamas supuso, de conformidad con el artículo 4.8 del CAC, la pérdida de su estatuto aduanero de mercancía comunitaria, al salir la embarcación efectivamente del territorio aduanero de la comunidad.

Por otra parte, el artículo 48 del CAC dispone que las mercancías no comunitarias presentadas en aduana deberán recibir uno de los destinos aduaneros admitidos para tales mercancías.

En este caso, el destino aduanero que deberá recibir la embarcación de recreo es el despacho a libre práctica que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79 del CAC, conferirá el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria.

Por lo que se refiere al plazo, el artículo 49 del CAC señala que cuando se realice la declaración sumaria de las mercancías, estas deberán ser declaradas para un régimen aduanero o ser objeto de una solicitud para recibir un destino mencionado dentro de los plazos siguientes:

- a) Cuarenta y cinco días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria, respecto de las mercancías transportadas por vía marítima;
- b) Veinte días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria, respecto de las mercancías transportadas por una vía distinta de la marítima.

Dado que el enunciado indica que la embarcación llegará a España por vía marítima, el plazo será de cuarenta y cinco días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria.

Cabe señalar, asimismo, que el despacho a libre práctica de la embarcación de recreo dará origen a una deuda aduanera de importación, tal y como dispone el artículo 201 del CAC, originándose la misma en el momento de la admisión de la declaración de despacho a libre práctica.

Por otra parte, el artículo 65.1 b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, dispone que estará sujeta al IEDMT la primera matriculación de embarcaciones y buques

de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente federación deportiva.

Tienen la consideración de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos:

- 1.º Las embarcaciones que se inscriban en las listas sexta o séptima del registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en su caso, en el registro de la correspondiente federación deportiva.
- 2.º Las embarcaciones distintas de las citadas en el párrafo anterior que se destinen a la navegación privada de recreo, tal como se define en el apartado 13 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales (LIE), es decir, la realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

Por otra parte, el artículo 66.1 g) de la LIE, en la redacción dada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, dispone que estará exenta del IEDMT la primera matriculación definitiva de las embarcaciones y los buques de recreo o deportes náuticos, que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler (la Ley 16/2013 amplía el alcance de la exención, ya que se suprime el límite hasta entonces exigido de que no tuvieran una eslora superior a 15 metros).

Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos. En todo caso, se entenderá que no existe actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por el titular para su arrendamiento, siempre que dicho titular o una persona a él vinculada reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación o sobre cualquier otra de la que sea titular el cesionario o una persona vinculada al cesionario. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquellas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la LIVA.

A estos efectos, tampoco se entenderá que existe actividad de alquiler de embarcaciones respecto de aquellas que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la LIVA, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos, o en el caso de contratos de arrendamiento-venta y asimilados o de arrendamiento con opción de compra.

En particular, dichas embarcaciones no podrán dedicarse, en ningún caso, al uso y disfrute del titular de la embarcación, cónyuge e hijos.

En consecuencia, en el presente caso no resulta aplicable el supuesto de exención contemplado en el artículo 66.1 g) de la LIE, dado que la embarcación de recreo no se afecta efectiva y

exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler (el enunciado indica que durante la época estival se va a destinar a organizar excursiones para los clientes de los eventos hoteleros de la Costa del Sol, mientras que en la época no estival se va a afectar al ejercicio de la actividad de alquiler).

## Segundo

Por lo que se refiere a la viabilidad de las cuotas de derechos de importación por el mobiliario importado, el artículo 201 a) del CAC dispone que dará origen a una deuda aduanera de importación, entre otros, el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación.

La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.

El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

No obstante lo anterior, el artículo 221 del CAC dispone:

- 1.º Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.
- 2.º La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

El enunciado indica que, como consecuencia de una inspección iniciada en fecha 14 de octubre de 20X14, el 22 de marzo de 20X15 se incoó acta de conformidad con una cuota de 100.000 euros en concepto de derechos de importación.

De conformidad con lo establecido en el artículo 156.3 de la LGT, se entendió producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta por el transcurso del plazo de un mes, contado desde el día siguiente a la fecha del acta, es decir, el 23 de abril de 20X15.

Dado que la importación del mobiliario procedente de China se realizó en fecha 15 de octubre de 20X11, mientras que la liquidación tributaria derivada del acta de conformidad se entendió dictada y notificada en fecha 23 de abril de 20X15, cabe concluir que la comunicación al deudor del importe de los derechos de importación se realizó una vez expirado el plazo de tres años, contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera (art. 221 del CAC).

Por lo tanto, deberá declararse la extinción de la deuda aduanera (100.000 €), tal y como dispone el artículo 221 del CAC, previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Por otra parte, por lo que se refiere a la viabilidad de las cuotas de IVA por el mobiliario importado, el artículo 77 de la LIVA dispone que, en las importaciones de bienes, el devengo del

impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación (de acuerdo con el art. 201 del CAC, la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de despacho a libre práctica).

La notificación en fecha 14 de octubre de 20X14 del inicio de una actuación inspectora en relación con el IVA a la importación supone, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.1 a) de la LGT, la interrupción del plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a) de la LGT], el cual comenzó a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración [art. 67.1 a) de la LGT].

Dicha interrupción supone, de acuerdo con el artículo 68.6 de la LGT, el inicio de nuevo del cómputo del plazo de prescripción.

Por otra parte, el artículo 150.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo.

Dado que el procedimiento de inspección se inició en fecha 14 de octubre de 20X14 y finalizó en fecha 23 de abril de 20X15 (mediante liquidación tácitamente dictada y notificada, en los términos establecidos en el art. 156.3 de la LGT), cabe concluir que el procedimiento inspector concluyó dentro del plazo de doce meses a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT.

Por otra parte, el artículo 83 de la LIVA regula la base imponible de las importaciones, disponiendo que la misma 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 IVA.
- 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.

Ya hemos visto anteriormente que la deuda aduanera (100.000 €) debe extinguirse, dado que la comunicación de los derechos al deudor se realizó una vez expirado el plazo de tres años, contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

No obstante lo anterior, el artículo 83 de la LIVA dispone que formarán parte de la base imponible de las importaciones los derechos de importación que se devenguen con motivo de la misma (no habla de derechos liquidados, sino de derechos devengados).

La importación del mobiliario procedente de China da origen (origina el devengo) a una deuda aduanera de importación por lo que, siendo la base imponible de 100.000 euros, la cuota de IVA debe ascender a 21.000 euros (siendo dicha cantidad el resultado de aplicar, a la base imponible, el tipo de gravamen del 21 %, establecido en el art. 90 de la LIVA).

Por lo que se refiere a la liquidación del IVA a la importación, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modifica el artículo 167.Dos de la LIVA, que regula la liquidación del IVA a la importación. Se trata de una medida que permite diferir el pago del IVA a la importación y neutraliza su efecto financiero, al poder ingresarse mediante la propia autoliquidación del IVA (modelo 303) en la que el sujeto pasivo ejercita el derecho a la deducción, en cuyo caso no será obligatorio el pago mediante la liquidación que viene utilizándose hasta ahora (modelo 031).

Pueden acogerse a este método, mediante comunicación a la Administración tributaria por declaración censal, los sujetos pasivos del IVA que estén obligados a presentar mensualmente sus declaraciones de IVA.

La redacción aprobada del artículo 167.Dos de la LIVA es la siguiente:

«Dos. En las importaciones de bienes el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración- liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración».

Así, de la nueva redacción de este artículo y del artículo 71.4 del RIVA se desprende que podrán incluir las cuotas del IVA a la importación en las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA que presenten (no siendo obligatorio el pago mediante la liquidación que viene utilizándose hasta ahora, modelo 031):

- a) Aquellos con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 6.010.121,03 euros.
- b) Los que apliquen el régimen de los grupos de IVA.
- c) Los que se hayan acogido al régimen de devolución mensual.

El hecho de poder simultanear ingreso y deducción supondrá un alivio financiero para las empresas exportadoras, tal y como recoge la exposición de motivos de la Ley 28/2014.

La aplicación de este régimen de ingreso del IVA a la importación requerirá que el sujeto pasivo del IVA opte por el mismo. Si bien el plazo ordinario para ejercer la opción será el correspondiente al mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, para el 20X15 se ha previsto un plazo extraordinario y aquellos sujetos que estén interesados deben darse de alta durante el mes de enero de 20X15, al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1073/2014, por el que se modifica el RIVA.

### Tercero

El artículo 50.1 de la LIE establece los tipos impositivos de los distintos productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos.

En el caso del gasóleo de automoción, la LIE fija dos tipos impositivos estatales, uno general y uno especial, de 307 y 24 euros por cada 1.000 litros, en tanto que para el gasóleo bonificado (es decir, para los gasóleos B y C, que pueden utilizarse como combustible de calefacción y en algunos motores, tales como los de tractores agrícolas) los tipos estatales que fija la LIE son de 78,71 y 6 euros por cada 1.000 litros.

Además, las comunidades autónomas pueden fijar unos tipos impositivos autonómicos, dentro de ciertos límites establecidos en la ley, que son también de importe superior en el caso del gasóleo de automoción que en el caso de los gasóleos B y C.

El consumo de gasóleo al tipo reducido del epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> (gasóleo bonificado) es, sin duda, no solo el beneficio fiscal que implica un mayor coste para el Tesoro Público de entre todos los contemplados por la LIE, sino también el responsable de un importante fraude fiscal, habida cuenta el gran número de usuarios y de distribuidores de este producto y el beneficio que obtiene quien lo utilice indebidamente en fines para los que debiera utilizar gasóleo del epígrafe 1.4 (aproximadamente, 0,3 € por litro), y eso solo teniendo en cuenta los tipos impositivos estatales correspondientes a los epígrafes 1.3 y 1.4, así como la cuota diferencial de IVA.

Por su parte, el artículo 54 de la LIE regula las prohibiciones y limitaciones de uso, disponiendo en su apartado 2 que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

- a) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados (matriculados) para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, podrá utilizarse gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

- b) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización (los vehículos no ordinarios, es decir, los vehículos especiales definidos como tales en el Anexo II del Reglamento general de vehículos aprobado por RD 2822/1998, sí pueden utilizar en sus motores gasóleo a tipo reducido, siempre que no hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos).
- c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

El artículo 50.3 de la LIE dispone que la aplicación de los tipos reducidos fijados para los epígrafes 1.4, 1.12, 1.15, 1.16 y 2.10 queda condicionada al cumplimiento de las condiciones que se establezcan reglamentariamente en cuanto a la adición de trazadores y marcadores, así como a la utilización realmente dada a los productos. Tales condiciones podrán comprender el empleo de medios de pago específicos.

Según el artículo 106 del RIE, solo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido, además de las fábricas y los depósitos fiscales, los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados.

Señala el RIE que los detallistas que deseen comercializar gasóleo bonificado deberán inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a la instalación de venta al por menor desde la que pretenden efectuar tal comercialización (clave de actividad HZ). La condición de detallista autorizado para la recepción de gasóleo bonificado se acreditará mediante la tarjeta de inscripción en el mencionado registro territorial.

El suministro de gasóleo bonificado efectuado por un detallista a un consumidor final autorizado estará condicionado a que el pago se efectúe mediante la utilización de las tarjetas-gasóleo bonificado o cheques-gasóleo bonificado a que se refiere el artículo 107 del RIE.

Los consumidores finales de gasóleo bonificado que no lo adquieran a detallistas, acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del NIF.

Los consumidores finales deberán justificar la utilización realmente dada al gasóleo bonificado con aplicación del tipo reducido, cuando sean requeridos para ello por la inspección de los tributos.

Por su parte, el artículo 55 de la LIE regula las infracciones y sanciones tributarias, disponiendo que constituirá infracción tributaria grave la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en el artículo 54 de la LIE. Dichas infracciones se sancionarán con arreglo a lo que se dispone en el propio artículo 55 de la LIE, con independencia de las sanciones que pudieran proceder, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 de la LIE, por la posible comisión de otras infracciones tributarias.

A efectos de la imputación de la responsabilidad por la comisión de estas infracciones, tendrán la consideración de autores los titulares de los vehículos que utilicen o contengan en sus depósitos carburantes no autorizados expresamente para su funcionamiento, aun cuando los mismos no sean conducidos por el propio titular, salvo en el caso de vehículos arrendados o de vehículos sustraídos.

El apartado 4 del artículo 55 de la LIE determina las sanciones que podrán imponerse por la utilización indebida como carburante de gasóleo bonificado. Se trata de multas pecuniarias fijas de 1.200, 3.600, 7.200 o 12.000 euros, en función de si la potencia de los motores de los vehículos o embarcaciones que utilizan indebidamente este carburante es inferior a 10 CV o a 220 kw, o si se sitúa entre 10 y 25 CV o entre 220 y 550 kw, o si se sitúa entre 25 y 50 CV o entre 550 y 1.100 kw, o si es superior a 50 CV o a 1.100 kw.

Dispone la LIE que, en caso de comisión repetida de esta clase de infracciones, se duplicarán los importes de las multas pecuniarias.

Por su parte, el artículo 120 del RIE faculta a los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad y a los del Servicio de Vigilancia Aduanera para detener e inspeccionar cualquier vehículo o embarcación y para tomar muestras de los combustibles y carburantes contenidos en sus depósitos, carburadores y conducciones. Utilizando un mini-laboratorio de que van provistos dichos agentes, pueden detectar si tal carburante contiene trazadores o marcadores y, en caso afirmativo, deducir que se está ante la presunta comisión de una infracción tributaria.

## PARTE 6.<sup>a</sup>

1. El artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF regula los rendimientos íntegros de actividades económicas, disponiendo que se considerarán como tales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Por lo tanto, procede considerar la contraprestación por la tala de los árboles de una explotación forestal como rendimiento de la actividad económica, a integrar en la renta general.

El artículo 28 de la LIRPF regula las reglas generales de cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas, señalando que el mismo se determinará según las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de la LIRPF, para la estimación directa, y en el artículo 31 de la LIRPF, para la estimación objetiva.

El artículo 30 establece las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, en los siguientes términos:

- 1.º La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

- 2.º Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

Por lo tanto, dado que los hijos de doña Bárbara no están afiliados a la Seguridad Social, no procede deducir, para la determinación del rendimiento de la actividad económica, las retribuciones estipuladas con los hijos menores de edad.

Por lo que se refiere a la imputación temporal, el artículo 14.2 d) de la LIRPF dispone que, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y estos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al periodo impositivo de su transmisión.

Por lo tanto, dado que se trata de una operación con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por aplicar la regla de imputación temporal especial, imputando las rentas a medida que

se hagan exigibles los cobros correspondientes. De esta forma, en el ejercicio 20X14 imputará el 50 % de la renta obtenida (300.000/600.000), en el ejercicio 20X16 imputará el 33,33 % de la renta obtenida (200.000/600.000), mientras que en el ejercicio 20X17 imputará el 16,67 % de la renta obtenida (100.000/600.000).

En el ejercicio 20X18 el contribuyente no imputará renta alguna, dado que el pagaré del año 20X18, cuyo importe asciende a 100.000 euros, se descuenta en el mes de diciembre de 20X14, y la renta se imputa al periodo impositivo de la transmisión, es decir, 20X14.

Por lo que se refiere a la posibilidad de reducir el rendimiento neto de la actividad económica en un 30 %, al tener un periodo de generación superior a dos años, el artículo 32.1 de la LIRPF dispone que no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Dado que el enunciado indica que el periodo de producción medio, según el Principado de Asturias (comunidad autónoma en la que se sitúa la explotación) es de 15 años, no procede aplicar la reducción del 30 % contemplada en el artículo 32.1 de la LIRPF.

**2.** El interés obtenido por la realización de una imposición a plazo fijo de 80.000 euros constituye un rendimiento del capital mobiliario del artículo 25.2 de la LIRPF, obtenido por la cesión a terceros de capitales propios, a integrar en la renta del ahorro.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

El móvil de última generación con el que la entidad bancaria premia a doña Bárbara constituye para esta un rendimiento del capital mobiliario en especie (no dinerario) del artículo 25.2 de la LIRPF, dado que deriva de la cesión a terceros de capitales propios, a integrar en la renta del ahorro. De conformidad con el artículo 43 de la LIRPF, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de determinadas reglas especiales de valoración, y a dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

El artículo 90 de la LIRPF regula el importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario, señalando que la retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19 % (la disp. adic. trigésima primera de la LIRPF establece que en el periodo impositivo 20X15, el porcentaje de retención será del 20 %).

Para el cálculo del ingreso a cuenta, el artículo 103 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el RIRPF establece que la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie del capital mobiliario se calculará aplicando el porcentaje del 19% (20% para el periodo impositivo 20X15) al resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o el coste para el pagador.

En consecuencia, el ingreso a cuenta asciende a 167,76 euros ( $699 \times 1,2 \times 20\%$ ). Dado que el enunciado no nos indica si el ingreso a cuenta ha sido o no repercutido al perceptor de la renta, únicamente deberemos adicionarlo al valor de mercado del móvil si el mismo no ha sido repercutido a doña Bárbara.

**3.** Por lo que se refiere al inmueble del que doña Bárbara es titular desde el año 20X1, adquirido por herencia y situado en Francia, que nunca ha sido declarado ante las autoridades españolas, el artículo 39 de la LIRPF regula las ganancias patrimoniales no justificadas, disponiendo en su apartado 2 que, en todo caso, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimotava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto.

A estos efectos, la disposición adicional decimotava de la LGT regula la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, disponiendo que los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de la LGT y en los términos que reglamentariamente se establezcan, y entre otros, información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Por otra parte, constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán, en el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, con multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos refe-

ridos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Por lo tanto, la tenencia del inmueble adquirido por herencia por doña Bárbara en el ejercicio 20X1 constituye una ganancia de patrimonio no justificada, en aplicación de lo establecido en el artículo 39.2 de la LIRPF, a integrar en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, dado que no se ha cumplido respecto del inmueble, en el plazo establecido al efecto, con la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, siendo dicha conducta constitutiva de una infracción tributaria, en los términos establecidos en la referida disposición adicional.

4. Las retribuciones obtenidas por el hermano de doña Bárbara (tanto las retribuciones abonadas hasta la fecha de la jubilación como la prestación por jubilación anticipada) constituyen un rendimiento íntegro del trabajo, regulado en el artículo 17 de la LIRPF, según el cual se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (a integrar en la renta general).

El artículo 18 de la LIRPF regula los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, disponiendo que se aplicará una reducción del 30 % (la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la LIRPF, en consonancia con la bajada de tipos impositivos en el IRPF, minora el porcentaje de reducción del 40 % al 30 %) en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único periodo impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador.

Al ser la prestación por jubilación anticipada percibida un rendimiento derivado de la extinción de una relación laboral, debemos considerar como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador (35 años) por lo que, al tener un periodo de generación superior a dos años, procede aplicar la reducción a que se refiere el artículo 18 de la LIRPF.

Ahora bien, por lo que se refiere a la cuantía de la reducción, el artículo 18 de la LIRPF establece que la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de la LIRPF, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Por lo tanto, dado que la prestación por jubilación anticipada asciende a 800.000 euros, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción ascenderá a 200.000 euros  $[300.000 - (800.000 - 700.000)]$ , por lo que procederá computar por este concepto 740.000 euros  $[800.000 - (200.000 \times 30\%)]$ .

Por otra parte, la Ley 26/2014 reorganiza el tratamiento de los gastos deducibles y las reducciones del rendimiento neto.

Por un lado, se modifica el apartado 2 del artículo 19 de la LIRPF, en el que se regulan los gastos deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo. En este sentido, se mantienen los gastos que ya resultaban deducibles, incorporándose un nuevo gasto deducible bajo la denominación de otros gastos distintos, por importe de 2.000 euros anuales.

Asimismo, se prevé que el importe a deducir sea el doble, esto es, 4.000 euros anuales, en aquellos periodos impositivos en los que se produce un cambio de residencia habitual por un contribuyente desempleado e inscrito en la oficina de empleo que acepte un puesto de trabajo que exige este cambio de residencia a un nuevo municipio.

Igualmente, se incrementa la cuantía deducible en 3.500 euros anuales para las personas con discapacidad que obtienen rendimientos del trabajo como trabajadores activos. El incremento será de 7.750 euros anuales para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

Ahora bien, este gasto deducible en concepto de otros gastos distintos tiene como límite el rendimiento íntegro del trabajo, de forma que no puede resultar un rendimiento del trabajo negativo por aplicación de estos gastos deducibles, actuando el importe del rendimiento del trabajo como límite efectivo a la cuantía deducible.

Por otro lado, se suprime la reducción de 2.652 euros por obtención de rendimientos del trabajo aplicable a los trabajadores con rendimientos superiores a 13.260 euros, regulada en el artículo 20 de la LIRPF. Lo mismo ocurre en los casos de movilidad geográfica del trabajador y trabajadores con discapacidad.

Así, como novedad para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 la reducción por obtención de rendimientos del trabajo se aplicará solamente si el contribuyente obtiene rendimientos netos del trabajo por un importe inferior a 14.450 euros, siempre que no tenga a su vez rentas distintas de las del trabajo superiores al importe de 6.500 euros, con un máximo de 3.700 euros anuales.

En último lugar, destacar que la reducción por prolongación de la actividad laboral ha sido suprimida. Así, a partir del 1 de enero de 2015 los trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral no podrán aplicar la reducción por obtención de rendimientos del trabajo de forma incrementada.

Por lo tanto, en el presente caso para la determinación del rendimiento neto del trabajo, constituye gasto deducible las cotizaciones a la Seguridad Social (10.000 €) y, en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, tal y como dispone la letra f) del apartado 2 del artículo 19 de la LIRPF, la cantidad de 2.000 euros anuales.

Además, al tratarse de una persona con discapacidad que obtiene rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales (o bien 7.750 € anuales si acredita necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida).

Por lo que se refiere a la reducción por obtención de rendimientos netos del trabajo, establecida en el artículo 20 de la LIRPF, dado que para su aplicación se requiere unos rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros (siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 €), y a la vista de los rendimientos del trabajo obtenidos, no se podrá aplicar dicha reducción.

El reconocimiento del grado de discapacidad del 38% en marzo de 20X14 dará lugar a la regularización del tipo de retención, tal y como establece el artículo 87 del RIRPF, que dispone que procederá regularizar el tipo de retención, entre otras circunstancias, si en el curso del año natural sobreviniera la condición de persona con discapacidad, siempre que dicha circunstancia determinase un aumento en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

- a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 85 del RIRPF, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.
- b) Esta nueva cuota de retención se minorará en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento.
- c) El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia resultante de la letra b) anterior entre la cuantía total de las retribuciones a las que se refiere el artículo 83.2 del RIRPF que resten hasta el final del año, y se expresará con dos decimales.

El nuevo tipo de retención se aplicará a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador la condición de persona con discapacidad, siempre y cuando tal comunicación se produzca con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la LIRPF.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas.

En ningún caso, cuando se produzcan regularizaciones, el nuevo tipo de retención aplicable podrá ser superior al 45 %.

5. Una de las novedades estrella de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la LIRPF, es la creación de un impuesto a la salida o *exit tax* en el ámbito del IRPF. En argot, se conoce como *exit tax* el gravamen inmediato sobre plusvalías latentes de los ahorros de los contribuyentes que, por trasladar su domicilio, pierden la residencia fiscal.

Tradicionalmente nuestro sistema fiscal ha previsto un gravamen de este tipo en el ámbito del IS, pero nunca en materia de IRPF. Históricamente, los contribuyentes personas físicas que perdían su residencia fiscal no sufrían consecuencias tributarias adversas, más allá de perder ciertos beneficios en materia de imputación temporal de rentas (por ejemplo, rentas diferidas en operaciones a plazos –art. 14.3 de la LIRPF–).

Mediante la introducción de un nuevo régimen de tributación inmediata conocido como ganancias patrimoniales por cambio de residencia, el nuevo artículo 95 bis de la LIRPF termina con este principio tradicional de nuestro ordenamiento tributario. A partir de ahora, quien pierda su residencia fiscal puede verse obligado a tributar efectivamente por las plusvalías latentes de determinados activos.

Es decir, ante el riesgo de que por cambio de residencia el fisco español pierda la soberanía sobre ganancias patrimoniales nacidas mientras la persona física era contribuyente del IRPF, se ordena incluirlas en la base imponible del ahorro aunque no se hayan transmitido los activos que las generan.

Así, de conformidad con lo establecido en el nuevo artículo 95 bis de la LIRPF, cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones de las que sea titular el contribuyente exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.
- b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 %, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones de las que sea titular el contribuyente exceda de 1.000.000 de euros.

En el caso que nos ocupa, el contribuyente ha tenido la condición de contribuyente en España durante los últimos quince años, y es titular de participaciones en diversas entidades cuyo valor de mercado es superior a 4.000.000 de euros, por lo que le resultará de aplicación el artículo 95 bis de la LIRPF.

Como no podía ser de otra forma, las nuevas ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro conforme a la letra b) del artículo 46 de la LIRPF (pues no son más que un anticipo sobre ganancias patrimoniales incluidas en esta parte de la base imponible), y se imputarán al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.
- b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:
  - El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.
  - El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los divi-

dendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

- c) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

Por otra parte, y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales reguladas en el artículo 95 bis de la LIRPF.

En dicho aplazamiento resultará de aplicación lo dispuesto en la LGT y su normativa de desarrollo, y específicamente en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

A efectos de constitución de las garantías señaladas en el párrafo anterior, estas podrán constituirse, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores a que se refiere este artículo.

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo señalado en el párrafo siguiente.

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado. Tratándose de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto.

En ese supuesto no procederá el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

## PARTE 7.<sup>a</sup>

### Primero

El artículo 119 de la LGT define la declaración tributaria como todo documento presentado ante la Administración tributaria, donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

Por lo que se refiere a los efectos de la declaración tributaria, se pueden resumir en los siguientes:

- 1.º Iniciación del procedimiento de gestión tributaria, de acuerdo con el artículo 118 a) de la LGT.
- 2.º Interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ya que el hecho de tal presentación supone un acto del sujeto pasivo conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, según prevé el artículo 68.1 c) de la LGT.
- 3.º Crea una presunción de certeza, de conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LGT, que traslada a la Administración la carga de probar lo incierto de lo declarado y, por otra parte, vincula al particular salvo que haya incurrido en error de hecho en las mismas.
- 4.º No implica la presentación de una declaración la aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria, tal y como dispone el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 119 de la LGT.
- 5.º Por último, las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración (art. 119.3 de la LGT).

El artículo 31 de la LGT regula las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, señalando que 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.

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 la LGT, 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.

Por su parte, el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, regula los supuestos generales de devolución, y establece un plazo de seis meses para ordenar el pago de las devoluciones solicitadas; a contar desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o de la fecha de su presentación, para el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

Nos encontramos con una obligación *ex lege*, según la cual, transcurrido ese plazo de seis meses sin que la Administración haya efectuado, por causa a ella imputable, la devolución del importe que proceda, incurrirá en mora; comenzando así el devengo de los intereses de demora, de manera automática, sin necesidad de que sean reclamados por el obligado tributario.

Por otra parte, el artículo 125 del RGGIT regula la terminación del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, disponiendo en su apartado 2 que cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la LGT, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

El artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el RIVA, dispone que el contribuyente deberá presentar la autoliquidación mensual del IVA en los primeros veinte días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual (excepto la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación, en cuyo caso se deberá presentar en los primeros treinta días naturales).

El artículo 119 del RGGIT regula las autoliquidaciones complementarias, señalando que cuando se haya solicitado una devolución por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

Dado que el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre de 20X13 finalizó el 30 de enero de 20X14, y en fecha 1 de abril de 20X14 el contribuyente presentó una autoliquidación complementaria con resultado a devolver de 5.000 euros, el plazo de seis meses de que disponía la Administración para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo deberá contarse desde la fecha de presentación de la autoliquidación extemporánea, por lo que dicho plazo de seis meses finalizó el 1 de octubre de 20X14.

Por consiguiente, por lo que se refiere al caso a), no procederá el abono de interés de demora alguno, dado que la Administración ha efectuado la devolución dentro del referido plazo de seis meses.

Por el contrario, por lo que se refiere al caso b), procederá abonar interés de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 2 de octubre de 20X14 y el 10 de octubre de 20X14, siendo la base sobre la que se aplicará el tipo de interés 5.000 euros, dado que el artículo 125.2 del RGGIT establece que la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

## Segundo. a)

El procedimiento de gestión tributaria previsto para recuperar el IVA soportado por don Jorge García en la compra de la vivienda es el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución, regulado en los artículos 126 a 129 del RGGIT.

Por lo que se refiere a la legitimación para instar el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, el artículo 129 del RGGIT establece que cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la LGT, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del RGRVA. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el IVA, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.Cinco de la LIVA.

## b)

Por lo que se refiere a los efectos de la ausencia del trámite de audiencia, el artículo 127 del RGGIT regula la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, señalando que finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 129 del RGGIT contiene especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas, disponiendo en su apartado 4 que en la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al obligado tributario que efectuó la repercusión, que deberá comparecer dentro del plazo de diez

días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

Por lo que se refiere a la procedencia de intereses de demora, el artículo 128 del RGGIT regula la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, disponiendo que cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

El artículo 32 de la LGT regula la devolución de ingresos indebidos, disponiendo que la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de la LGT.

Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior.

### Tercero. a)

El artículo 66 de la LGT regula los plazos de prescripción, disponiendo en su letra a) que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Además, de acuerdo con el artículo 67 a) de la LGT, dicho plazo comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por consiguiente, dado que el plazo para presentar la declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 20X9 finalizó el 30 de junio de 20X10, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ha prescrito, al haber transcurrido un plazo superior a cuatro años.

Por el contrario, por lo que se refiere a los ejercicios 20X10, 20X11 y 20X12, si el contribuyente quiere regularizar su situación tributaria deberá presentar declaraciones extemporáneas, dado que el plazo para presentar las referidas declaraciones ya ha finalizado, y la Administración liquidará al contribuyente el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo a que se refiere el artículo 27 de la LGT, que define estos recargos como prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Por lo que se refiere a la cuantía del recargo, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, por lo que se refiere a los ejercicios 20X10, 20X11 y 20X12, la Administración tributaria le liquidará los correspondientes recargos del artículo 27 de la LGT, que serán del 20 % sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones extemporáneas, exigiéndose asimismo los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Sin perjuicio de lo anterior, el importe de los recargos se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT 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 la LGT, 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 la LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

Por último, por lo que se refiere al ejercicio 2013, el apartado 5 del artículo 87 del RGGIT dispone que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

## b)

No puede hacer nada, dado que el artículo 119.3 de la LGT dispone que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración, y en este caso el periodo reglamentario de declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 20X13 finalizó el 30 de junio de 20X14.

## Cuarto. a)

Si el contribuyente quiere regularizar su situación tributaria respecto de los cuatro trimestres de 20X14 deberá presentar autoliquidaciones extemporáneas, dado que el plazo para presentar las referidas autoliquidaciones ya ha finalizado, y la Administración liquidará al contribuyente el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo a que se refiere el artículo 27 de la LGT, que define estos recargos como prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Por lo que se refiere a la cuantía del recargo, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la

presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, por lo que se refiere al IVA del primer trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 20 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que ya han transcurrido más de doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación), exigiéndose asimismo los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado.

Por lo que se refiere al IVA del segundo trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 15 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Por lo que se refiere al IVA del tercer trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 15 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Por último, por lo que se refiere al IVA del cuarto trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 5 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, el importe de los recargos se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del

artículo 62 de la LGT 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 la LGT, 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 la LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

## b)

El apartado 5 del artículo 87 del RGGIT dispone que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

## PARTE 8.<sup>a</sup>

### Primero

Para el supuesto de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos concursales o universales de ejecución, el artículo 164.2 de la LGT dispone que, en caso de concurso de acreedores, se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.

El artículo 84 de la Ley 22/2003 regula los créditos concursales y créditos contra la masa, disponiendo que constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa.

Tendrán la consideración de créditos contra la masa, entre otros, los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo.

Por otra parte, la prelación del crédito tributario en el proceso concursal es la que dispone la propia Ley concursal, y a estos efectos el artículo 89 de la Ley 22/2003 dispone lo siguiente:

- 1.º Los créditos incluidos en la lista de acreedores se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados.
- 2.º Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor. No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en la Ley 22/2003.
- 3.º Se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en la Ley 22/2003 como privilegiados ni como subordinados.

Entre los créditos con privilegio especial, el artículo 90 de la Ley 22/2003 coloca, entre otros, los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignoralos, los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado, así como los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.

Por su parte, el artículo 91 de la Ley 22/2003 dispone que son créditos con privilegio general, entre otros:

- 1.º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.
- 2.º Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial ni del privilegio general a que se refiere el párrafo anterior. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50 % de su importe.
- 3.º Los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública.

Por último, el artículo 92 de la Ley 22/2003 coloca entre los créditos subordinados, entre otros:

- 1.º Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la Administración concursal en la lista de acreedores, así como los que, no habien-

do sido comunicados, o habiéndolo sido de forma tardía, sean incluidos en dicha lista por comunicaciones posteriores o por el juez al resolver sobre la impugnación de esta. No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, los créditos del artículo 86.3, los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público, los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, y aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas.

- 2.º Los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía.
- 3.º Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.

El resto de los créditos que no encajen en alguna de las categorías anteriores tendrán la consideración de «créditos ordinarios», y entre ellos debemos situar prioritariamente los recargos del periodo ejecutivo, ya que el artículo 164 de la LGT no impide que se devenguen y que se dicte la correspondiente providencia de apremio en el caso en el que la deuda estuviese en periodo ejecutivo de recaudación en la fecha de la declaración del concurso.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, cabe concluir:

- 1.º La deuda correspondiente al acta de IVA de 20X12, cuyo importe asciende a 1.000.000 de euros, tiene la consideración de crédito con privilegio especial, de acuerdo con el artículo 90 de la Ley 22/2003, al estar garantizada con hipoteca inmobiliaria.
- 2.º Las cuotas correspondientes a IRPF Retenciones modelo 111 10/20X14 (200.000 €), IVA modelo 303 10/20X14 (600.000 €), IVA modelo 303 11/20X14 (250.000 €) e IS año 20X12 (300.000 €), así como la deuda en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública (1.000.000 de €), tienen la consideración de crédito con privilegio general, de acuerdo con el artículo 91 de la Ley 22/2003.
- 3.º Los intereses de demora correspondientes al acta del IS del año 20X12 (50.000 €), así como la sanción correspondiente al acta del IS del año 20X12 (175.000 €), tienen la consideración de crédito subordinado, de acuerdo con el artículo 92 de la Ley 22/2003.
- 4.º Los recargos de apremio de 40.000 euros y 120.000 euros, correspondientes al IRPF Retenciones modelo 111 10/20X14 y al IVA modelo 303 10/20X14, respectivamente, tienen la consideración de créditos ordinarios, al no encajar en ninguna de las categorías anteriores.

Por otra parte, por lo que se refiere al tratamiento de la solicitud de aplazamiento de la autoliquidación de IVA modelo 303 del periodo 02/20X15, el artículo 65 de la LGT dispone que, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

A estos efectos, el artículo 84 de la Ley 22/2003 dispone que tendrán la consideración de créditos contra la masa, entre otros, los que resulten de obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo.

Por lo tanto, dado que la deuda correspondiente al IVA modelo 303 del periodo 02/20X15 tiene la consideración de crédito contra la masa, procederá inadmitir la solicitud de aplazamiento.

## Segundo. a)

En el supuesto planteado, la entidad Viajes los cinco, SA ha solicitado la rectificación de una autoliquidación, de conformidad con el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el RGGIT. A tal efecto, la tramitación de la citada rectificación deberá cumplir los requisitos del artículo 127 del RGGIT, en concreto:

«4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique».

Finalmente, el artículo 128 del RGGIT establece, en relación con la terminación de los procedimientos de rectificación de autoliquidación, que terminarán mediante resolución, en la que se acordará o no la rectificación de la misma. Debiendo ser el acuerdo motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

Por lo tanto, la autoliquidación inicialmente presentada será rectificada de acuerdo con el contenido de la resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, disminuyendo su importe de 1.000.000 de euros a 500.000 euros.

En relación con la cuestión relativa a la revisión del aplazamiento para su adecuación a la nueva deuda resultante pendiente, en el supuesto planteado debemos considerar lo siguiente:

- La solicitud de aplazamiento ha de tramitarse conforme a los datos aportados por el contribuyente, por lo que no puede ser objeto de modificación a posteriori, dado

que el acuerdo de concesión y las garantías ofrecidas lo son para esa liquidación y no para otra.

- Al haberse producido la rectificación de la autoliquidación, se debe proceder a anular el aplazamiento y a generar una devolución de ingresos indebidos con los correspondientes intereses de demora (por importe de 400.000 €, más los intereses de demora derivados del fraccionamiento de dicha cantidad y más los intereses de demora sobre las cantidades anteriores).
- El contribuyente deberá solicitar la compensación de la devolución de ingresos indebidos a que se refiere el párrafo anterior con la nueva liquidación practicada (500.000 €).
- Por la diferencia, si es a favor del contribuyente, se procederá a su devolución, en tanto que si quedaran vencimientos pendientes de pago, deberá solicitar de nuevo el aplazamiento, debiendo dictarse un nuevo acuerdo de concesión con nuevos vencimientos y cuotas.

## b)

El artículo 53 del RGR regula el cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos, señalando en su apartado 2 que en caso de concesión de un fraccionamiento, se calcularán intereses de demora por cada fracción de deuda.

Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido. Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente.

Por otra parte, y por lo que se refiere al interés de demora exigible, el artículo 65.4 de la LGT establece que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

Por otra parte, el artículo 54 del RGR regula las actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos, señalando que si en los fraccionamientos las garantías se hubiesen constituido con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones y llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, y la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario de pago en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial e independiente.

El acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

### Tercero

El artículo 65 de la LGT regula el aplazamiento y fraccionamiento del pago, disponiendo que las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

Ahora bien, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

Por otra parte, el artículo 44 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR, dispone en su apartado 3 que las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2 b) de la LGT, es decir, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.

Por lo tanto, la deuda que corresponde a pagos fraccionados de sociedades (modelo 218) sí que es aplazable, dado que no corresponde a una obligación tributaria que deba cumplir el retenedor, sino el propio contribuyente.

A estos efectos, el artículo 51 del RGR regula la tramitación de solicitudes de aplazamiento, señalando que el órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en

caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla. Realizados los trámites anteriores, se formulará propuesta de resolución que será remitida al órgano competente para su resolución, que podrá conceder o denegar el aplazamiento solicitado, en los términos a que se refiere el artículo 52 del RGR.

En cambio, la deuda que corresponde a retenciones (modelo 111) no resultará aplazable, salvo que concurran las circunstancias a que se refiere el artículo 82.2 b) de la LGT, debiéndose inadmitir la solicitud de aplazamiento.

A estos efectos, el artículo 47 del RGR dispone que la inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos, si bien contra el acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

## Cuarto

El artículo 49 del RGR regula la adopción de medidas cautelares en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos, señalando que cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo. Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión estará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro.

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.

Se denegará la solicitud cuando sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 a 93 del RGR.

Los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor. A dichos costes se aplicará lo dispuesto en los artículos 113 a 115 del RGR.

En caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento resultará aplicable lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago. Con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá ser convertida en definitiva en el procedimiento de apremio.

## RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE ESTABLECEN CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN (III)

**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 tercera parte del trabajo se realiza el análisis de la capitalización de los gastos financieros en las existencias e inmovilizados.

**Palabras claves:** activación gastos financieros.

---

## RESOLUTION OF INSTITUTE OF ACCOUNTING AND AUDIT BY ESTABLISHING CRITERIA FOR DETERMINING THE COST OF PRODUCTION (III)

---

### 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 third part of the work the analysis of the capitalization of financial costs in inventories and the fixed assets is performed.

**Keywords:** activation financial expenses.

---

## Sumario

### 9. Gastos financieros

## 9. GASTOS FINANCIEROS

La norma, en primer lugar, indica el concepto de gastos financieros a efectos de la misma señalando:

«A los efectos de esta norma constituyen gastos financieros los devengados por la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad. Entre otros, se consideran gastos financieros, los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación, tanto específica como genérica, y las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, distintas a las reguladas en la Norma Décima, en la medida en que se consideren un ajuste al tipo de interés de la operación.

Cuando la empresa utilice la técnica de la contabilidad de coberturas, para identificar los gastos financieros a capitalizar también se debe considerar el impacto del instrumento de cobertura».

En relación con el coste de producción:

- Los gastos financieros se incorporarán **como mayor valor de las existencias** que necesiten **un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidos**, sin computar en este plazo las interrupciones, y siempre que se hayan devengado antes de que las existencias estén en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.
- También se **incorporarán los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso** que necesite **un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, sin tener en cuenta las interrupciones**, y siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado.

### EJEMPLO 14

La sociedad Laconstructora, al inicio del año 20X11, inicia la construcción de una promoción de viviendas cuyo periodo de construcción se estima en 12 meses.

.../...

.../...

La obra queda interrumpida durante dos meses por problemas administrativos por lo que se finaliza en febrero de 20X13.

*Se pide:*

Indique si es posible capitalizar los gastos financieros devengados por financiación específica o genérica.

### **Solución**

En este caso no es obligatoria la capitalización de los gastos financieros porque el periodo de construcción del inmovilizado no es superior al año sin tener en cuenta las interrupciones.

El valor contable de los activos «aptos» para capitalizar los gastos financieros se calculará como el promedio de los citados activos a lo largo del ejercicio, minorado en el importe de las subvenciones, donaciones y legados específicos que se hubieran recibido para su financiación.

### **EJEMPLO 15**

La sociedad HHH ha encargado la construcción de un nuevo edificio para su sede administrativa cuya construcción se estima que durará más de un año. La obra se inicia en enero del año 20X11 siendo el importe de las certificaciones mensuales de 10.000 u.m. La financiación se ha realizado con un préstamo promotor específico que ha cubierto el 60 % del coste de la obra, ya que lo restante se ha cubierto con subvenciones gubernamentales.

*Se pide:*

Calcular el importe de los gastos financieros a capitalizar y registrar su activación en el año 20X11.

### **Solución**

El saldo medio de la cuenta de construcciones en curso, tomando los saldos finales de la misma al final de cada mes, es el siguiente:

.../...

.../...

| Saldo final mes    |                |
|--------------------|----------------|
| Enero .....        | 10.000         |
| Febrero .....      | 20.000         |
| Marzo .....        | 30.000         |
| Abril .....        | 40.000         |
| Mayo .....         | 50.000         |
| Junio .....        | 60.000         |
| Julio .....        | 70.000         |
| Agosto .....       | 80.000         |
| Septiembre .....   | 90.000         |
| Octubre .....      | 100.000        |
| Noviembre .....    | 110.000        |
| Diciembre .....    | 120.000        |
| <b>Total .....</b> | <b>780.000</b> |

$$\text{Saldo medio} = 780.000/12 = 65.000$$

La parte del activo apto susceptible de capitalización, teniendo en cuenta que el 60 % está financiado con un préstamo específico y que el resto está con una subvención, es:

$$65.000 \times 60 \% = 39.000$$

La incorporación de los gastos financieros a que se refieren los apartados anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> En primer lugar, se entiende que las fuentes específicas de financiación ajena de cada elemento son las primeras a tener en cuenta. A estos efectos, fuentes de financiación específica son aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación de las existencias o del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que en todo caso debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente; en particular, para las existencias de ciclo largo de fabricación se considerarán, en su caso,

como fuentes de financiación específicas las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos integrantes de su coste de producción.

La parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.

Si parte de dicha financiación ha generado ingresos, debe entenderse que durante su periodo de generación estos fondos no han sido aplicados a financiar el inmovilizado y, en consecuencia, dichos gastos no deberán ser objeto de capitalización en la parte proporcional asociada a la financiación que ha originado los citados ingresos.

- 2.<sup>a</sup> Al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas se le asignará proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos no comerciales, excluida, en todo caso, la financiación específica de otros elementos del activo.

Los gastos financieros devengados por la actualización de valor de las provisiones, en principio, no constituyen gastos financieros vinculados a la producción de un activo, salvo que de manera indubitada tuvieran que calificarse como tales.

- 3.<sup>a</sup> Los gastos financieros a que se refiere el apartado anterior se calcularán en función del tipo medio ponderado de interés, que se determinará de la siguiente forma:

1. Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se calculará el total de los gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio ponderado se obtendrá al relacionar los dos componentes anteriores y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.
2. La magnitud obtenida en el apartado anterior se aplicará a la parte de inversión en las existencias y del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones, excluidas las deudas comerciales.

El importe de los gastos financieros que la entidad capitalizará durante el ejercicio no excederá del total de gastos financieros en que se haya incurrido durante ese mismo ejercicio.

#### **EJEMPLO 16**

La sociedad Alba, SA inicia la construcción de su nueva sede al comienzo del año 20X1 encargada a la constructora X. Alba, SA es una empresa familiar con escaso endeudamiento, pero que ha tenido que solicitar para esta ocasión un préstamo de 200.000 u.m.

.../...

.../...

20X1

- Las certificaciones de obra han sido de 150.000 u.m.
- Los intereses del préstamo dispuesto han sido de 10.000 pagados.

20X2

- Las certificaciones de obra han sido de 200.000 u.m.
- Los intereses del préstamo dispuesto han sido de 10.000 de los que la mitad se han devengado durante el primer semestre, ya que la construcción es entregada el 1 de julio.

### Solución

Al tratarse de un caso en el que la financiación es exclusivamente específica, la resolución indica que la parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.

AÑO 20X1

Por las certificaciones de la obra:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe    | Haber   |
|--------|----------------------------------------------------------|---------|---------|
| 231    | Construcciones en curso .....                            | 150.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |         | 150.000 |

Por los gastos financieros devengados por el préstamo específico:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------------|--------|--------|
| 662    | Intereses de deudas .....                                | 10.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |        | 10.000 |

Activación de los gastos financieros:

| Código | Denominación cuenta                                 | Debe   | Haber  |
|--------|-----------------------------------------------------|--------|--------|
| 231    | Construcciones en curso .....                       | 10.000 |        |
| 764    | Incorporación al activo de gastos financieros ..... |        | 10.000 |

.../...

.../...

La inclusión de los gastos financieros activados debe ubicarse en el resultado financiero. En este sentido, en la medida en que los importes sean significativos, se creará una partida en el margen financiero con la denominación «Incorporación al activo de gastos financieros».

AÑO 20X2

Por las certificaciones del ejercicio:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe    | Haber   |
|--------|----------------------------------------------------------|---------|---------|
| 231    | Construcciones en curso .....                            | 200.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |         | 200.000 |

Por los gastos financieros devengados en el ejercicio por la deuda específica:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------------|--------|--------|
| 662    | Intereses de deudas .....                                | 10.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |        | 10.000 |

Por activación de los gastos financieros, que es la mitad de los gastos financieros del ejercicio, ya que el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento en julio de 20X2:

| Código | Denominación cuenta                                 | Debe  | Haber |
|--------|-----------------------------------------------------|-------|-------|
| 231    | Construcciones en curso .....                       | 5.000 |       |
| 763    | Incorporación al activo de gastos financieros ..... |       | 5.000 |

Por la reclasificación de la cuenta 211, «Construcciones» a su denominación definitiva:

| Código | Denominación cuenta           | Debe    | Haber   |
|--------|-------------------------------|---------|---------|
| 211    | Construcciones .....          | 365.000 |         |
| 231    | Construcciones en curso ..... |         | 365.000 |

### EJEMPLO 17

Los saldos medios del balance de entidad Alquira en el año 20X12 han sido los siguientes:

| Activo                         | Importe | Patrimonio neto y pasivo                                           | Importe |
|--------------------------------|---------|--------------------------------------------------------------------|---------|
| Inmovilizado material en curso | 40.000  | Capital social .....                                               | 35.000  |
| Otros activos .....            | 60.000  | Reservas .....                                                     | 5.000   |
|                                |         | Préstamos específicos para fi-<br>nanciar el inmovilizado en curso | 12.000  |
|                                |         | Deudas a largo plazo .....                                         | 27.000  |
|                                |         | Deudas a corto plazo .....                                         | 9.000   |
|                                |         | Deudas comerciales .....                                           | 12.000  |
|                                | 100.000 |                                                                    | 100.000 |

Se pide:

Contabilización de los intereses a activar como mayor valor del inmovilizado en curso en las siguientes alternativas:

- La construcción del elemento comenzó en julio de 20X12 y se espera que esté finalizada en abril de 20X13.
- La construcción del elemento se inició en enero de 20X12 y se espera que esté finalizada en abril de 20X13. Los tipos de interés de cada una de las deudas que figuran en el balance es el siguiente

- Deudas a largo plazo..... 5 %
- Deudas a corto plazo ..... 6 %
- Préstamo específico ..... 4 %

### Solución

#### APARTADO A

Como el periodo de construcción es menor de un año no se pueden capitalizar intereses, por lo que al final del año 20X12 se hará:

.../...

.../...

| Código | Denominación cuenta        | Debe  | Haber |
|--------|----------------------------|-------|-------|
| 662    | Intereses de deudas .....  | 2.220 |       |
| 52-    | Deudas por intereses ..... |       | 2.220 |

## APARTADO B

Dado que el periodo de construcción es superior a un año, los intereses se capitalizan obligatoriamente. Para calcular su importe se siguen las reglas establecidas por la resolución:

- En primer lugar, se entiende que las fuentes específicas de financiación ajena de cada elemento son las primeras a tener en cuenta. A estos efectos, las fuentes de financiación específica son aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación de las existencias o del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que en todo caso debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente; en particular, para las existencias de ciclo largo de fabricación se considerarán, en su caso, como fuentes de financiación específicas las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos integrantes de su coste de producción.
- La parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.

| Activo                      | Importe | Financiación              | Importe |
|-----------------------------|---------|---------------------------|---------|
| Inmovilizado en curso ..... | 12.000  | Préstamo específico ..... | 12.000  |

Intereses de las deudas específicas:

$$12.000 \times 4 \% \times 1 = 480$$

- A continuación al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas, se le asignará proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos no comerciales, excluida, en todo caso, la financiación específica de otros elementos del activo.

| Activo                      | Importe | Financiación               | Importe |
|-----------------------------|---------|----------------------------|---------|
| Inmovilizado en curso ..... | 12.000  | Préstamo específico .....  | 12.000  |
| Inmovilizado en curso ..... | 28.000  | Deudas a largo plazo ..... | 27.000  |
|                             |         | Deudas a corto plazo ..... | 9.000   |

.../...

.../...

- Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se calculará el total de los gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio ponderado se obtendrá al relacionar los dos componentes anteriores y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.

|                                                                          |       |
|--------------------------------------------------------------------------|-------|
| Intereses de deudas a largo plazo ( $27.000 \times 5\% \times 1$ ) ..... | 1.350 |
| Intereses de deudas a corto plazo ( $9.000 \times 6\% \times 1$ ) .....  | 540   |
| Total gastos financieros .....                                           | 1.890 |

$$\text{Tipo de interés medio ponderado} = \frac{\text{Gastos financieros}}{\text{Suma deuda}} = \frac{1.890}{27.000 + 9.000} 100 = 5,25\%$$

- La magnitud obtenida en el apartado anterior se aplicará a la parte de inversión en las existencias y del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones, excluidas las deudas comerciales.

|                                                                                                                |        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| Saldo medio del inmovilizado en curso descontando en la parte que está financiada con fondos específicos ..... | 28.000 |
| Tipo de interés medio .....                                                                                    | 5,25 % |
| Importe a capitalizar ( $28.000 \times 5,25\%$ ) .....                                                         | 1.470  |

En los cálculos del apartado anterior debe advertirse la existencia de dos límites:

- El importe máximo a capitalizar está acotado por los propios gastos financieros del ejercicio, en este caso, 1.890.
- El importe máximo de la base de capitalización estaría formado por el saldo medio de las deudas. En el caso del supuesto la base ha sido de 28.000 u.m. en tanto que el límite sería de 36.000.

En resumen, el importe de gastos financieros a capitalizar está formado por:

|                             |       |
|-----------------------------|-------|
| Deudas específicas .....    | 480   |
| Deudas no específicas ..... | 1.470 |
| Total .....                 | 1.950 |

.../...

.../...

Por último, señalar que el registro para reflejar la activación de los gastos financieros será:

| Código | Denominación cuenta                                 | Debe  | Haber |
|--------|-----------------------------------------------------|-------|-------|
| 23     | Inmovilizado en curso .....                         | 1.950 |       |
| 764    | Incorporación al activo de gastos financieros ..... |       | 1.950 |

La fecha de inicio para la capitalización es aquella en la que la entidad cumple, por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Se ha incurrido en gastos que deben incluirse en el coste de producción del activo.
- Se ha incurrido en gastos financieros susceptibles de capitalizar.
- Se están llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. Dentro de estas actividades se incluyen los trabajos técnicos y administrativos relevantes previos al comienzo de la construcción en sentido estricto, tales como las actividades necesarias para la obtención de los permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, quedan fuera de estas actividades la mera tenencia del activo cuando este no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición.

La capitalización de los gastos financieros se suspenderá durante el plazo en que permanezcan interrumpidas las actividades relacionadas con la fabricación o construcción del bien, salvo que el cese de estas actividades venga impuesto por restricciones inherentes a su fabricación o construcción.

### EJEMPLO 18

La sociedad Laconstructora, al inicio del año 20X11, inicia la construcción de una promoción de viviendas cuyo periodo de construcción se estima en 24 meses. Para financiar la construcción ha solicitado un préstamo promotor que ha devengado unos intereses mensuales medios durante en el año 20X11 de 5.000 u.m. y 8.000 u.m. durante el año 20X12.

Durante el año 20X11 las obras estuvieron paradas por problemas en la recepción de materiales durante los meses de junio y octubre. Además en el mes de agosto de ambos años la obra ha estado parada por vacaciones del personal.

.../...

.../...

En el año 20X12 la obra ha estado interrumpida un mes como consecuencia de las lluvias que ha habido en la zona.

*Se pide:*

Calcular el importe de los gastos financieros a capitalizar.

### **Solución**

El importe de gastos financieros a capitalizar durante el año 20X11, teniendo en cuenta las interrupciones de tres meses serán:

$$5.000 \text{ mensuales} \times 9 \text{ meses} = 45.000$$

En el año 20X12, el mes de paro como consecuencia de las condiciones climatológicas se puede considerar como un retraso normal en la obra que no paraliza la capitalización de los intereses por lo que el importe a capitalizar en este ejercicio será:

$$8.000 \text{ mensuales} \times 11 \text{ meses} = 88.000$$

La capitalización de los gastos financieros cesará cuando se hayan completado todas las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que esté destinado o para su venta. Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos o modificaciones menores.

Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado, cesará la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte de dicho activo.

### **EJEMPLO 19**

La sociedad AAA ha construido un edificio cuyo destino será el de una residencia estudiantil. Al inicio del año 20X11 los saldos de las cuentas afectas son los siguientes:

.../...

.../...

|                                          |        |
|------------------------------------------|--------|
| 210, «Terrenos y bienes naturales» ..... | 20.000 |
| 231, «Construcciones en curso» .....     | 80.000 |
| 170, «Préstamo promotor» .....           | 90.000 |

AAA ha venido capitalizando los gastos financieros como valor de la construcción, ya que su periodo de construcción ha sido superior al año.

Durante el año 20X11 se han recibido certificaciones de obra por valor de 10.000 u.m. que han sido satisfechas. El edificio está prácticamente terminado a final del mes de agosto y listo para recibir a los estudiantes del curso 20X11-20X12, y habiendo obtenido los permisos necesarios para su apertura si bien quedan pendientes los retoques de pintura y pequeñas modificaciones. Los gastos financieros devengados por el préstamo promotor durante el ejercicio han sido de 3.000 u.m. que se han distribuido de forma uniforme a lo largo del ejercicio.

*Se pide:*

Asientos contables que realizará la sociedad AAA relativos al año 20X11.

### Solución

La activación de los gastos financieros es obligatoria, ya que el periodo de construcción del edificio ha sido superior al año según indica el enunciado. Por otro lado, la resolución señala que la capitalización de intereses cesa cuando el activo esté listo para su uso o venta, aunque todavía queden pendientes trámites administrativos o trabajos menores.

Por las certificaciones de obra recibidas en el año:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------------|--------|--------|
| 231    | Construcciones en curso .....                            | 10.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |        | 10.000 |

Por los intereses devengados en el año por el préstamo promotor:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe  | Haber |
|--------|----------------------------------------------------------|-------|-------|
| 662    | Intereses de deudas .....                                | 3.000 |       |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |       | 3.000 |

.../...

.../...

Por la capitalización de los gastos financieros correspondiente a ocho meses:

| Código | Denominación cuenta                                 | Debe  | Haber |
|--------|-----------------------------------------------------|-------|-------|
| 231    | Construcciones en curso .....                       | 2.000 |       |
| 764    | Incorporación al activo de gastos financieros ..... |       | 2.000 |

Y, por último, por la redenominación del activo:

| Código | Denominación cuenta           | Debe   | Haber  |
|--------|-------------------------------|--------|--------|
| 211    | Construcciones .....          | 92.000 |        |
| 231    | Construcciones en curso ..... |        | 92.000 |

En particular, para el caso de terrenos y solares, la capitalización de los gastos financieros no cesará cuando estos queden disponibles para realizar la construcción, salvo que se produzca una interrupción de las actuaciones necesarias para preparar el activo para el uso al que esté destinado o para su venta.

## EJEMPLO 20

La sociedad BBB ha adquirido un terreno a las afueras de la ciudad al inicio del año 20X11 sobre el que se proyecta construir un edificio para usos administrativos cuyo periodo de adaptación se extenderá durante dos años. El precio del terreno ha sido de 20.000 u.m.

El importe del terreno y de los gastos de acondicionamiento han sido financiados con un préstamo específico a largo plazo por importe de 20.000 u.m. que ha devengado unos intereses de 1.000 u.m. en el año 20X11 que han sido satisfechos al cierre del ejercicio. La preparación de los terrenos para iniciar la construcción acaba al final de septiembre.

*Se pide:*

Determinar el importe de los gastos financieros en los siguientes casos:

- La construcción del edificio se inicia en cuanto se obtengan los permisos administrativos correspondientes, cuestión que sucede a final de año.

.../...

.../...

- b) La construcción del edificio se iniciará a partir del año 20X13, ya que la empresa tiene otras prioridades en relación con su deuda.

## Solución

### APARTADO A

En este caso se deben activar todos los intereses devengados por el préstamo específico ya que prácticamente no hay interrupción entre la terminación de la preparación del terreno y el inicio de la construcción.

Los asientos para reflejar las operaciones realizadas por la sociedad AAA son los siguientes:

Por la compra del terreno y la obtención de préstamo específico.

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------------|--------|--------|
| 230    | Adaptación de terrenos y bienes naturales .....          | 20.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |        | 20.000 |

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------------|--------|--------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | 20.000 |        |
| 170    | Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....      |        | 20.000 |

Por los gastos financieros y su activación.

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe  | Haber |
|--------|----------------------------------------------------------|-------|-------|
| 662    | Intereses de deudas .....                                | 1.000 |       |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |       | 1.000 |

| Código | Denominación cuenta                                 | Debe  | Haber |
|--------|-----------------------------------------------------|-------|-------|
| 230    | Adaptación de terrenos y bienes naturales .....     | 1.000 |       |
| 764    | Incorporación al activo de gastos financieros ..... |       | 1.000 |

.../...

.../...

**APARTADO B**

En la situación que se describe en este apartado se produce una interrupción de las actividades necesarias para la construcción del edificio por lo que no serán activables, ya que el periodo de adaptación de los terrenos no ha superado el año.

Por la compra del terreno y la obtención de préstamo específico:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------------|--------|--------|
| 230    | Adaptación de terrenos y bienes naturales .....          | 20.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |        | 20.000 |

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------------|--------|--------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | 20.000 |        |
| 170    | Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....      |        | 20.000 |

Por los gastos financieros.

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe  | Haber |
|--------|----------------------------------------------------------|-------|-------|
| 662    | Intereses de deudas .....                                | 1.000 |       |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |       | 1.000 |

La inclusión de los gastos financieros activados debe ubicarse en el resultado financiero. En este sentido, en la medida en que los importes sean significativos, se creará una partida en el margen financiero con la denominación «Incorporación al activo de gastos financieros».

**EJEMPLO 21**

La sociedad HHH se dedica a la construcción, promoción y venta de viviendas unifamiliares cuyo periodo de construcción es superior al año por lo que los gastos financieros correspondientes a la financiación son activados como mayor valor de las existencias de acuerdo con la resolución del coste de producción.

.../...

.../...

HHH presenta los siguientes gastos e ingresos durante el ejercicio 20X15:

|                                                     |         |
|-----------------------------------------------------|---------|
| Ventas de viviendas .....                           | 105.000 |
| Gastos de personal .....                            | -26.000 |
| Variación de existencias .....                      | 12.000  |
| Compras de materiales .....                         | -43.000 |
| Subcontratistas .....                               | -15.000 |
| Ingresos financieros .....                          | 1.000   |
| Incorporación al activo de gastos financieros ..... | 8.000   |
| Intereses de deudas .....                           | -12.000 |
| Impuesto .....                                      | -9.000  |

Se pide:

Presentar la cuenta de resultados de la empresa HHH desglosando el resultado de explotación, resultado financiero, beneficio antes de impuestos y resultados del ejercicio sabiendo que el tipo del Impuesto sobre Sociedades es del 30 % y que no han existido ajustes en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Solución

|                                |         |
|--------------------------------|---------|
| Ventas de viviendas .....      | 105.000 |
| Gastos de personal .....       | -26.000 |
| Variación de existencias ..... | 12.000  |
| Compras de materiales .....    | -43.000 |
| Subcontratistas .....          | -15.000 |
| Resultado de explotación ..... | 33.000  |
| .../...                        |         |

.../...

.../...

|                                                     |               |
|-----------------------------------------------------|---------------|
| .../...                                             |               |
| Ingresos financieros .....                          | 1.000         |
| Incorporación al activo de gastos financieros ..... | 8.000         |
| Intereses de deudas .....                           | -12.000       |
| Resultado financiero .....                          | -3.000        |
| Resultado antes de impuestos .....                  | 30.000        |
| Impuesto .....                                      | -9.000        |
| <b>Resultado del ejercicio .....</b>                | <b>21.000</b> |

Los anticipos a largo plazo entregados a cuenta de adquisiciones futuras quedan fuera del alcance de esta norma y, por lo tanto, los gastos financieros relacionados con su financiación no se capitalizan.

## EJEMPLO 22

La aerolínea Volamostodos está interesada en la adquisición de un avión AIR180 por lo que al inicio del año 20X11 entrega un anticipo al constructor del 500.000 u.m. Tipo de interés incremental del 4 %. El avión es entregado el 1 de enero de 20X13.

### Solución

La Resolución de 1 de marzo de 2013, de la Presidenta del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias en relación con los anticipos entregados señala:

«1. Las cantidades entregadas a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material se registrarán en el activo y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo darán lugar al reconocimiento

.../...

.../...

de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utilizará el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios. Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

2. El anticipo se dará de baja cuando los elementos del inmovilizado material se incorporen, en curso o terminados, al patrimonio de la empresa. Cuando existan dudas sobre la recuperación del valor en libros del anticipo, la empresa contabilizará la correspondiente pérdida por deterioro».

Por otro lado, la resolución desarrolla los criterios de determinación del coste de producción, regulados en el PGC, el PGC pymes y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas y señala que los anticipos a largo plazo entregados a cuenta de adquisiciones futuras quedan fuera del alcance de esta norma y, por lo tanto, los gastos financieros relacionados con su financiación no se capitalizan.

Con base en lo anterior, los registros contables son los siguientes:

1 de enero de 20X11

Entrega del anticipo:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe    | Haber   |
|--------|----------------------------------------------------------|---------|---------|
| 239    | Anticipos para inmovilizaciones materiales .....         | 500.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |         | 500.000 |

31 de diciembre de 20X11

Actualización del anticipo:

| Código | Denominación cuenta                              | Debe   | Haber  |
|--------|--------------------------------------------------|--------|--------|
| 239    | Anticipos para inmovilizaciones materiales ..... | 20.000 |        |
| 762    | Ingresos de créditos .....                       |        | 20.000 |

.../...

.../...

31 de diciembre de 20X12

Actualización del anticipo:

| Código | Denominación cuenta                              | Debe   | Haber  |
|--------|--------------------------------------------------|--------|--------|
| 239    | Anticipos para inmovilizaciones materiales ..... | 20.800 |        |
| 762    | Ingresos de créditos .....                       |        | 20.800 |

1 de enero de 20X13

Recepción del inmovilizado:

| Código | Denominación cuenta                              | Debe    | Haber   |
|--------|--------------------------------------------------|---------|---------|
| 218    | Elementos de transporte .....                    | 540.800 |         |
| 239    | Anticipos para inmovilizaciones materiales ..... |         | 540.800 |

## NIA-ES 720. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN INCLUIDA EN LOS DOCUMENTOS QUE CONTIENEN LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

**Jesús García Álvaro**

*Economista y auditor de cuentas*

---

### EXTRACTO

Cuando el informe de auditoría y los estados financieros auditados se incluyen en documentos que contienen otra información, el auditor está obligado a revisar dicha información para que, en caso de detectar contradicciones o incorrecciones con la información auditada, actuar en consonancia con lo establecido en la NIA-ES 720.

**Palabras claves:** otra información, párrafo sobre otras cuestiones, incongruencias e incorrecciones.

---

## ISA 720. THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO OTHER INFORMATION IN DOCUMENTS CONTAINING AUDITED FINANCIAL STATEMENTS

---

### ABSTRACT

When the audit report and the audited financial statements are included in documents that contain other information, the auditor is required to review such information so that, in case of detecting contradictions or inaccuracies with the audited information, acting in accordance with the ISA 720.

**Keywords:** other information, other matter paragraphs, inconsistencies and misstatements.

---

---

## Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 720
  - 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 Resolución de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre «Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas», es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 720, 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 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-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 sobre «Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas» recoge sustancialmente el espíritu y el contenido de la NIA-ES 720. Por ese motivo, el tratamiento de la problemática es básicamente el mismo, si bien cabe mencionar que el concepto inconsistencia pasa a denominarse incongruencia y se abre la posibilidad de que el auditor esté obligado legalmente a realizar determinados procedimientos o emitir opinión sobre aspectos del contenido de la otra información.

## 3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 720

La NIA-ES 720, 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 regulación de la responsabilidad del auditor sobre la otra información que se incluye en documentos (informes anuales o documentos similares, informes complementarios...), que contienen los estados financieros auditados y su informe de auditoría.

La regla general es que el auditor no opina sobre el contenido de esa otra información ni sobre su presentación. No obstante, disposiciones legales o reglamentarias pueden exigir determinadas obligaciones para el auditor con respecto a la totalidad o una parte de esa otra información, que además le pueden obligar a incluir, en su caso, en el informe de auditoría las incidencias que hubiera detectado.

### 3.2. OBJETIVO

El objetivo de la norma es establecer las pautas de actuación del auditor cuando existan divergencias entre la otra información y la contenida en los estados financieros auditados y 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:

- **Otra información<sup>1</sup>:** información financiera y no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida, por las disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente.
- **Incongruencia:** contradicción entre la información contenida en los estados financieros auditados y otra información. Una incongruencia material puede poner en duda

<sup>1</sup> En los criterios de aplicación la norma realiza una enumeración orientativa de lo que se considera y no se considera otra información.

las conclusiones de auditoría derivadas de la evidencia de auditoría obtenida previamente y, posiblemente, la base de la opinión del auditor sobre los estados financieros.

- **Incorrección en la descripción de un hecho:** otra información no relacionada con cuestiones que aparecen en los estados financieros auditados, que esté incorrectamente expresada o presentada. Las correcciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene los estados financieros auditados.

### 3.4. REQUERIMIENTOS

Las obligaciones del auditor se agrupan en tres apartados:

- a) Obligación de examinar la otra información.
- b) Pautas a seguir al detectar incongruencias materiales
- c) Pautas a seguir al detectar correcciones materiales.

#### a) Obligación de examinar la otra información

El auditor está obligado a revisar el contenido de la otra información para comprobar que no existen incongruencias o correcciones materiales con el contenido de los estados financieros auditados. En este sentido, debe considerarse como incongruencias o correcciones:

- Incongruencias: contradicciones entre la información contenida en los estados financieros y la otra información.
- Correcciones: descripción incorrecta de un hecho en la otra información.

La norma establece que el auditor debe obtener el contenido de la otra información con anterioridad a la fecha del informe de auditoría y, en caso de no ser posible, lo antes posible.

#### b) Pautas a seguir al detectar incongruencias materiales

Las incongruencias pueden detectarse por el auditor antes o después de la fecha del informe de auditoría, y el proceder del auditor será diferente.

En el caso de que se detecten las incongruencias antes de la fecha del informe de auditoría y estas requieran la modificación de los estados financieros auditados o de la otra información y la sociedad no quiera efectuar las modificaciones, el auditor procederá de la siguiente manera:

- No se modifican los estados financieros auditados: emitirá una opinión modificada, en función de la naturaleza de la incongruencia.
- No se modifica la otra información: debe comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad y adoptará medidas como:
  - Asesorarse jurídicamente.
  - Incluir en el informe de auditoría un párrafo sobre «Otras cuestiones» describiendo la incongruencia.
  - Retener el informe de auditoría.
  - Renunciar al encargo, si es posible legal o reglamentariamente. En el caso español hay que remitirse a lo establecido por el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo tenor es el siguiente:

«2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.

b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente».

En el caso de que se detecten las incongruencias después de la fecha del informe de auditoría y estas requieran la modificación de los estados financieros auditados o de la otra información, el auditor procederá de la siguiente manera:

- Es precisa la modificación de los estados financieros auditados: se aplica la NIA-ES 560 sobre hechos posteriores.

- Es preciso modificar la otra información:
  - La entidad acepta la modificación. El auditor verificará que se ha efectuado la modificación y que la entidad ha informado de la modificación a las personas que con anterioridad habían recibido el documento que contiene los estados financieros auditados, el informe de auditoría y la otra información objeto de modificación.
  - La entidad no acepta la modificación. El auditor debe notificárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada, como puede ser obtener asesoramiento jurídico.

### c) Pautas a seguir al detectar incorrecciones materiales

En este caso el auditor debe discutir las incorrecciones detectadas con la entidad auditada, y le solicitará que lo consulte con un tercero cualificado (asesor jurídico...), cuyo asesoramiento debe ser considerado por el auditor.

No obstante, si el auditor considera que es preciso modificar la otra información y la dirección rehúsa modificarla, el auditor debe notificárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección, y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuada, como puede ser obtener asesoramiento jurídico.

## NIA-ES 805. CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO

**Alejandro Larriba Díaz-Zorita**

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad  
Auditor de Cuentas*

---

### EXTRACTO

La NIA-ES 805, aprobada por la Resolución del ICAC de 20 de marzo de 2014, trata sobre las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, los cuales no reúnen las condiciones exigidas en el artículo 2.2 del texto reglamentario para alcanzar la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas, de la modalidad referida a «Auditoría de otros estados financieros o documentos contables». El objetivo al aplicar la presente NIA es tratar adecuadamente las cuestiones con respecto a la aceptación del encargo, la planificación y ejecución del mismo y la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero auditado.

**Palabras claves:** un solo estado financiero, gobierno de la entidad y dirección.

---

## ISA 805. SPECIAL CONSIDERATIONS-AUDITS OF SINGLE STATEMENT OR AN ELEMENT ACCOUNT OR SPECIFIC ITEM OF A FINANCIAL STATEMENT

---

### ABSTRACT

ISA 805, approved by Resolution of the ICAC of March 20, 2014, deals with special considerations for implementation of ISA to the audit of a single financial statement or of an element, account or item of specific a financial statement, which do not satisfy the conditions in article 2.2 of the regulatory text to achieve considering an audit of accounts in the form referred to «Audit of financial statements or other accounting documents». The aim in applying this ISA is adequately address issues regarding the acceptance of the assignment, planning and execution and the formation of an opinion and report on the audited financial statement.

**Keywords:** a single financial statement, government entity and direction.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Objetivo y alcance
- III. Consideraciones para la aceptación del encargo
  - 1. Aplicación de las NIA
  - 2. Aceptabilidad del trabajo encomendado
- IV. Forma de la opinión
- V. Planificación y realización de la auditoría
- VI. Formación de la opinión e informes
  - 1. Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero
  - 2. Opinión modificada, párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad
- VII. Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero

## I. INTRODUCCIÓN

Esta norma, que fue aprobada en su versión actual mediante la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 20 de marzo de 2014, como Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre «Auditoría de un solo estado financiero», siendo el resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805 para su aplicación en España como NIA-ES 805, y si bien dicha resolución no deja claro cuál ha de ser su denominación posterior, nosotros suponemos que lo será con la de la actual NIA, es decir, como NIA-ES 805, «Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero».

Partiendo del hecho de que estas auditorías son nuevas en nuestro marco legal, hay que recordar que el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC) define como trabajos de auditoría aquellos que cumplen con los requisitos contemplados en su artículo 2.2. Pero como la NIA 805 contempla dentro de su ámbito de aplicación trabajos sobre verificación de «un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero» –los cuales no reúnen las condiciones exigidas en el citado artículo 2.2 del RLAC, para ser considerados como trabajos de «Auditoría de otros estados financieros o documentos contables»–, dichos trabajos quedan excluidos del ámbito de esta norma adaptada como NIA-ES 850. Por esta razón, han sido suprimidas del texto original de la NIA 805 las referencias correspondientes a estas exclusiones, no figurando en el texto de la NIA-ES 805 las menciones a dichos «elementos, cuentas o partidas específicas» –aunque esto no lo ha sido en todos los casos para facilitar su mejor lectura y comprensión–, lo que introduce una diferencia respecto de la metodología seguida en la adaptación del resto de las NIA, sobre auditoría de estados financieros o cuentas anuales, en que se advierte de todas las supresiones realizadas.

Por otra parte, la Resolución del ICAC de 20 de marzo de 2014 establece que, al igual que el resto de las NIA adaptadas como NIA-ES, tienen la naturaleza de NTA, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del TRLAC y normas de desarrollo, la norma adaptada para su aplicación en España como NIA-ES 805 también tendrá esa misma consideración, integrándose dentro del nuevo marco o bloque normativo a aplicar, e igualmente le será de aplicación el artículo cuarto «Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría» de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013 respecto de las nuevas NTA, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

## II. OBJETIVO Y ALCANCE

Las NIA-ES de la serie 100-700, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deberán adaptar a las circunstancias que corresponda en cada caso. Pero como la NIA-ES 805 se refiere a las consideraciones especiales para la auditoría de un solo estado financiero, no le son totalmente aplicables las normas generales de las NIA-ES 100-700 en lo que se refiere al informe del auditor de un solo componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de dicho componente, si bien con ello no se invalidan los requerimientos de las demás NIA-ES, ni se pretenden tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

El objetivo del auditor, al aplicar esta NIA-ES, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:

- La aceptación del encargo.
- La planificación y ejecución de dicho encargo.
- La formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero auditado.

Por sus peculiaridades y matices, entendemos que, a efectos de la aplicación correcta de esta NIA-ES, es importante precisar los siguientes conceptos y términos:

- **«Información financiera histórica»**, tal como lo define la NIA-ES 200, «Objetivos globales del auditor» es una información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.
- **«Estados financieros»**, según la citada NIA-ES 200 constituyen una presentación estructurada de información financiera histórica –que incluye notas explicativas–, con la finalidad de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado, o sobre los cambios registrados en ellos durante un cierto periodo de tiempo, elaborados de conformidad con un marco de información financiera aplicable, y precisando que dicho término normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Las NIA-ES están redactadas en el contexto de una *auditoría de estados financieros*, de manera que cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, tal como las de un solo estado financiero, se deberán adaptar en la medida en que lo requieran las circunstancias, para lo cual la NIA-ES 805 sirve de ayuda.
- Un solo estado financiero también *comprende sus correspondientes notas explicativas*, las cuales normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información relevante para el estado financiero.

Finalmente indicar que, como anexo a estos comentarios, se adjunta un modelo de informe de auditoría adaptado a nuestras normas legales, que pueda servir de guía en estas situaciones.

### III. CONSIDERACIONES PARA LA ACEPTACIÓN DEL ENCARGO

#### 1. APLICACIÓN DE LAS NIA

Partiendo de la premisa de que para un auditor es obligatorio el cumplimiento de todas las NIA-ES, en el caso de la auditoría de un solo estado financiero, dicha obligación es aplicable independientemente de que también haya sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, lo cual suele ser normal. Pero cuando el auditor no haya sido contratado para auditar dicho conjunto completo, deberá determinar si la auditoría de un solo estado financiero de dichos estados financieros, es factible de conformidad con las NIA-ES.

#### 2. ACEPTABILIDAD DEL TRABAJO ENCOMENDADO

El auditor, en el caso de la auditoría de un solo estado financiero, deberá determinar si la aplicación del marco de información financiera que ha sido aplicado en su preparación, proporciona información adecuada que permita a los usuarios de la información entenderla, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos acontecidos sobre la información que proporciona dicho estado financiero.

Un solo estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera establecido por una organización autorizada o reconocida para emitir normas para la preparación de un conjunto completo de estados financieros. En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable le puede implicar al auditor decidir si dicho marco incluye todos los requerimientos aplicables para la presentación de un solo estado financiero, de forma que proporcione la información a revelar adecuada. A estos efectos, respecto de la aceptabilidad del marco de información financiera, cabe recordar que el marco normativo aplicable en España se encuentra definido en el artículo 2.1 del TRLAC, así como también deberá tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 2.2 del RLAC en relación con la definición de otros estados financieros o documentos contables.

Por otro lado, la NIA-ES 200, «Objetivos globales del auditor» requiere que el auditor cumpla con todos los requerimientos de ética –incluidos los relativos a su independencia–, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros, así como con todas las NIA-ES aplicables a la auditoría. Este cumplimiento, cuando se trate de la auditoría de un solo estado financiero, puede no ser factible si el auditor no ha sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, dado que en estos casos puede que no llegue a tener un conocimiento suficiente de la entidad y de su entorno –incluido su control interno–, o por lo menos no tan completo a como sería si auditara la totalidad de los estados financieros.

Tampoco el auditor que audite un solo estado financiero tendrá la misma evidencia de auditoría sobre la calidad de los registros contables o sobre otra información contable, que cuando realice la auditoría del conjunto completo de los estados financieros. Como en estos casos el auditor podrá necesitar evidencia adicional que corrobore la obtenida de los registros contables, le requerirá un mayor trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado. Ante esta dificultad, si el auditor llega a la conclusión de que posiblemente no le sea factible auditar un solo estado financiero, podrá discutir con la dirección de la entidad la viabilidad de otro tipo de encargo.

#### IV. FORMA DE LA OPINIÓN

La NIA-ES 200, «Objetivos globales del auditor» que venimos citando, requiere que, en los términos acordados del encargo de auditoría, se incluya la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor. Tratándose de la auditoría de un solo estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo y, sobre todo, lo establecido en el artículo 12 del RLAC. En principio, de conformidad con la NIA-ES 700, «Formación de la opinión», la forma que elija el auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

El auditor, cuando exprese una opinión no modificada («sin salvedades») sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel o con un marco de cumplimiento, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se posicionará en una de las dos situaciones siguientes, según se encuentre:

- Dentro de un marco de imagen fiel, utilizará la frase: «Los estados financieros expresan la imagen fiel..., de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]...».
- Dentro de un marco de cumplimiento, manifestará que: «Los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ..., de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]...».

No siendo lo más frecuente que un marco de información financiera aborde de forma explícita la presentación de un solo estado financiero, sino del conjunto completo de estados financieros –por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera–, tendrá que ser el auditor quien decida si la forma prevista de la opinión es adecuada o no al marco de información financiera aplicable. Ante estas situaciones, para decidir entre utilizar la frase «presenta fielmente, en todos los aspectos materiales» o «expresa la imagen fiel», podrá tomar en consideración los factores siguientes:

- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de estados financieros.

- Cuando advierta que un solo estado financiero:
  - Cumple totalmente cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho estado financiero en particular, incluyendo las correspondientes notas explicativas.
  - Proporcionará información adicional a revelar a la que el marco requiere específicamente.
  - No cumple un requerimiento del marco, caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

En todo caso, la decisión del auditor respecto de la forma prevista para emitir su opinión es una cuestión de juicio profesional, que puede verse afectada por el hecho de que sea o no general o legalmente aceptada la posibilidad de utilizar las frases «presenta fielmente en todos los aspectos materiales», o «expresa la imagen fiel», al emitir su opinión sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con un marco de imagen fiel.

## V. PLANIFICACIÓN Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

La citada NIA-ES 200 establece que las NIA-ES estén redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros, de manera que, cuando las NIA-ES se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se deberán adaptar en la medida en que lo requieran las circunstancias. Es decir, que en la planificación y realización de la auditoría de un solo estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA-ES aplicables en la medida en que así lo requieran las circunstancias del encargo. Por ejemplo, las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de los estados financieros las deberá sustituir por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero único, de conformidad con el marco de información financiera que sea aplicable.

Cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad, el auditor podrá utilizar para su auditoría la misma evidencia de auditoría que la obtenida para el conjunto completo de los estados financieros. No obstante, requerirá que el auditor planifique y ejecute la auditoría del estado financiero aislado para obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre dicho estado financiero.

Como los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de los mismos –incluidas las notas explicativas– están interrelacionados, cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero, es posible que el auditor no pueda considerar de manera aislada dicho estado financiero. En estos casos, para alcanzar el objetivo de la auditoría, podrá necesitar aplicar procedimientos específicos respecto de los elementos interrelacionados.

Igualmente, la importancia relativa determinada para un solo estado financiero puede ser inferior a la importancia relativa aplicable al conjunto completo de los estados financieros de la entidad, lo cual afectará a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, así como a la evaluación de las incorrecciones no corregidas.

## VI. FORMACIÓN DE LA OPINIÓN E INFORMES

Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero, el auditor aplicará los procedimientos descritos en la NIA-ES 700, «Formación de la opinión», adaptados a las circunstancias del encargo. Esta norma establece que el auditor para formarse una opinión necesita evaluar si los estados financieros proporcionan la información adecuada para permitir a los usuarios a quienes se destina el informe entender el efecto de las transacciones y de los hechos materiales (en el sentido de relativamente importantes) sobre la información contenida en los estados financieros. Tratándose de la auditoría de un solo estado financiero es importante que el mismo –incluidas las notas explicativas–, y teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, revele aquella información que permita al auditor emitir un informe que cumpla con los requerimientos anteriores.

### 1. INFORMES SOBRE EL CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS DE LA ENTIDAD Y SOBRE UN SOLO ESTADO FINANCIERO

Si el auditor acepta el encargo de emitir un informe sobre un solo estado financiero, al mismo tiempo que la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad, expresará una opinión separada para cada encargo.

Un solo estado financiero auditado podrá hacerse público a la vez que el conjunto completo de los estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor estimara que la presentación del estado financiero aislado no queda suficientemente distinguida de la del conjunto completo de estados financieros, solicitará de la dirección de la entidad que rectifiquen la presentación, para quede nítidamente diferenciada la opinión del estado financiero aislado, de la opinión sobre el conjunto completo de los estados financieros. En estos casos, el auditor no emitirá el informe de auditoría con la opinión sobre un solo estado financiero, hasta que no quede satisfecho de la diferenciación.

### 2. OPINIÓN MODIFICADA, PÁRRAFO DE ÉNFASIS O PÁRRAFO SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE EL CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS DE LA ENTIDAD

Si el auditor ha emitido sobre el conjunto completo de los estados financieros de la entidad una opinión modificada (opinión «con salvedades») –o si incluye un «párrafo de énfasis» o

un «párrafo sobre otras cuestiones»—, deberá determinar su efecto sobre el informe de auditoría de un solo estado financiero y, cuando lo considere adecuado, expresará una opinión modificada («con salvedades») sobre dicho estado financiero, o incluirá un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en su informe de auditoría, según corresponda.

Si el auditor considera necesario emitir una opinión desfavorable, o denegar la opinión sobre el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, la NIA-ES 705 no le permite emitir un informe de auditoría como una opinión no modificada —es decir, «sin salvedades»— sobre un solo estado financiero que forme parte del conjunto auditado, ya que sería contradictoria con la opinión desfavorable o con la denegación de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Esto será así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión respecto del conjunto, ya que un solo estado financiero, aun aislado, constituye una parte importante de dicho conjunto. Todo esto, incluso cuando la opinión modificada («con salvedades»), el «párrafo de énfasis» o el «párrafo sobre otras cuestiones» sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, no guarde relación con el estado financiero aislado, si bien el auditor puede considerar adecuado referirse a dicha opinión modificada («con salvedades»), en un «párrafo sobre otras cuestiones» del informe de auditoría sobre el estado financiero, porque considere que dicha información sea relevante para que los usuarios entiendan el estado financiero, o el correspondiente informe de auditoría.

VII. EJEMPLOS DE INFORMES DE AUDITORÍA SOBRE UN SOLO ESTADO FINANCIERO

A continuación reproducimos el anexo sobre «Informes de auditoría de un solo estado financiero» que figura en la NIA-ES 805, teniendo en cuenta que, de los modelos originales de la NIA 805, solo se reproduce el tercero que es el que podrá utilizarse en España, toda vez que los dos primeros no están totalmente de acuerdo con lo dispuesto en el TRLAC y RLAC, respecto de los informes de auditoría en nuestro país. Dicho modelo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene por finalidad conseguir la mayor uniformidad de redacción posible, para la comprensión de los usuarios de dichos informes, para lo cual dicha terminología deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte aplicable a la entidad auditada.

| Ejemplos según NIA                                                                                                                                                                                         | Ejemplos según normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España                                                                                                                                                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Ejemplo 1:</b> Informe de auditoría sobre un solo estado financiero, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel). | <b>Ejemplo 1:</b> Informe de auditoría sobre un balance formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en los artículos 2.1 del TRLAC y 2.2 del RLAC.<br><br>.../... |

| Ejemplos según NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Ejemplos según normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| <p>.../...</p> <p><b>Ejemplo 2:</b> Informe de auditoría sobre un solo estado financiero, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).</p> <p><b>Ejemplo 3:</b> Informe de auditoría sobre un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).</p> | <p>(Modelo suprimido)</p> <p>(Modelo suprimido)</p>                      |

El modelo que se reproduce a continuación consta de dos columnas: en la primera se recoge el ejemplo y modelo de informe del ejemplo 1 de la NIA, y en la segunda el modelo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.

| Ejemplo n.º 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Modelo NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Modelo adaptado a la normativa española                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Informe de un balance de situación                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Informe de auditoría de un balance                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <p>Las circunstancias incluyen lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un balance de situación (es decir, un solo estado financiero).</li> <li>• El balance de situación ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera de la jurisdicción X aplicable para la preparación de un balance de situación.</li> <li>• El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la direc-</li> </ul> | <p>Las circunstancias incluyen lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un balance (es decir, un solo estado financiero).</li> <li>• El balance ha sido formulado por el órgano de administración de la entidad, o por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación en lo relativo a la preparación de un balance.</li> <li>• El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano</li> </ul> <p>.../...</p> |

| Ejemplo n.º 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Modelo NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Modelo adaptado a la normativa española                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <p>.../...</p> <p>ción que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase «presenta fielmente, en todos los aspectos materiales», en la opinión del auditor.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <p>de administración, o por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, que recoge la NIA 210, en relación con el balance.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>De acuerdo con el artículo 3.1 c) del TRLAC y su normativa de desarrollo, se utiliza el término de la «expresión de la imagen fiel» referida al balance.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <p><b>Informe de auditoría independiente</b><br/>[Destinatario correspondiente]</p> <p>Hemos auditado el balance de situación adjunto de la sociedad ABC, a 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (denominados conjuntamente «el estado financiero»).</p> <p><i>Responsabilidad de la dirección (2) en relación con el estado financiero</i></p> <p>La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de dicho estado financiero de conformidad con las disposiciones del marco de información financiera de la jurisdicción X aplicable a la preparación de un estado financiero de este tipo, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p><i>Responsabilidad del auditor</i></p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el estado financiero adjunto basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como</p> | <p><b>Informe de auditoría independiente de balance</b><br/>A los accionistas de... por encargo de...<br/>[Destinatario correspondiente] (1):</p> <p>Hemos auditado el balance adjunto de la sociedad ABC, SA a 31 de diciembre de 20X1, así como las correspondientes notas explicativas (en adelante «el balance»).</p> <p><i>Responsabilidad de los administradores (3) en relación con el balance</i></p> <p>Los administradores son responsables de formular el balance adjunto de forma que exprese la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, SA, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad para la preparación de un estado financiero de este tipo en España, que se identifica en la nota X de las notas explicativas adjuntas, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación del balance libre de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p><i>Responsabilidad del auditor</i></p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el balance adjunto basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de</p> <p>.../...</p> |

| Ejemplo n.º 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Modelo NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Modelo adaptado a la normativa española                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <p>.../...</p> <p>que planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el estado financiero está libre de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en el estado financiero. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del estado financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad (4). Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables, en su caso, realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global del estado financiero.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.</p> <p><i>Opinión</i></p> <p>En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera de la jurisdicción X, aplicables a la preparación de un estado financiero de este tipo.</p> | <p>ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que el balance está libre de incorrecciones materiales.</p> <p>Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en el balance. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en el balance, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad del balance, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación del balance en su conjunto.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.</p> <p><i>Opinión</i></p> <p>En nuestra opinión, el balance adjunto expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, SA a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la preparación de un estado financiero de este tipo y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>.../...</p> |

| Ejemplo n.º 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Modelo NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Modelo adaptado a la normativa española                                                              |
| .../...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                      |
| [Firma del auditor]<br>[Fecha del informe de auditoría]<br>[Dirección del auditor]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | [Firma del auditor]<br>[Fecha del informe de auditoría]<br>[Dirección del auditor y número del ROAC] |
| <p>(1) De acuerdo con el artículo 3.1 a) del TRLAC, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la junta general de accionistas.</p> <p>(2) U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p> <p>(3) U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.</p> <p>(4) Nota suprimida.</p> |                                                                                                      |