

- IVA y socios profesionales. *Antonio Durán-Sindreu Buxadé*
- Modificaciones en IVA en 2015 (I). *Francisco Javier Sánchez Gallardo*
- Impuestos cedidos: novedades estatales y autonómicas 2015. *Francisco de Asís Pozuelo Antoni*
- Nueva propuesta de tributación del sustento económico de los hijos. *Irene Rovira Ferrer*
- Nuevas oportunidades para las zonas francas: los aeropuertos. *Esteban Sánchez y Bernardo Sánchez*
- Pensiones extranjeras: amnistía fiscal a pequeña escala. *Fernando Martín Barahona*
- Una disposición valenciana relativa al ISD declarada inconstitucional. *José A. Rozas Valdés*
- Eficacia civil de los pactos sobre impuestos: IVA. *Pilar Álvarez Barbeito*
- Retroacción de las actuaciones ordenada por los tribunales económico-administrativos. *Mercedes Ruiz Garijo*
- Caso práctico IRPF 2015. *José Rivaya Fernández-Santa Eulalia*
- Directiva 2014/95/UE sobre divulgación de la información no financiera. *Julián Rebolo y Ana Isabel Segovia*
- NIA-ES 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar. *Jesús García Álvaro*
- NIA-ES 550. Partes vinculadas. *Javier Briones Ortega*
- Caso práctico de Técnicos de Auditoría y Contabilidad. *Inmaculada de Benito y José Tovar*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Mayo 2015 – Número 386

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

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

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

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

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

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

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

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

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

José Félix Gálvez Merino (*Socio de PricewaterhouseCoopers*)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

Fernando Ruiz Ruiz (*Presidente de Deloitte*)

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



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.
C/ Destreza, 7
Polígono Industrial «Los Olivos»
28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

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

En la página www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

Esta Revista se encuentra incluida en la clasificación bibliográfica de las siguientes bases de datos y organismos:



Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conflicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

(Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 47/2015** Consecuencias jurídicas en el ámbito del IVA de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales
Legal consequences in the field of the new VAT taxation of partners of professional societies 5
 (Antonio Durán-Sindreu Buxadé)
- 48/2015** Modificaciones en IVA para 2015 (I)
Changes in the Spanish Vat Law 2015 (I) 53
 (Francisco Javier Sánchez Gallardo)
- 49/2015** Novedades para 2015 en la normativa estatal y autonómica sobre impuestos cedidos
2015 recent Law developments in State and Regional regulations on assigned taxes 95
 (Francisco de Asís Pozuelo Antoni)
- 50/2015** Las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF: un escenario de inminente intervención
The taxation of the child maintenance contributions: a new regulation is neededs 137
 (Irene Rovira Ferrer)
- 51/2015** Nuevas oportunidades para las zonas francas: los aeropuertos
New opportunities for the free trade zones: the airports 165
 (Esteban Sánchez Mantiñán y Bernardo Sánchez Pavón)
- 52/2015** Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto
Voluntary regularization of undeclared tax liabilities relating to foreign pensions and condone of penalties, surcharges and interest from this concept 197
 (Fernando Martín Barahona)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 53/2015** Una disposición valenciana relativa al ISD declarada inconstitucional. (Análisis de la STC 60/2015, de 18 de marzo, cuestión de inconstitucionalidad 3337-2013) 201
 (José A. Rozas Valdés)

54/2015 Efectos civiles de las cláusulas contractuales sobre el pago de impuestos: la repercusión extemporánea de IVA. (Análisis de la STS de 19 de enero de 2015, rec. núm. 614/2013) (Pilar Álvarez Barbeito)	208
55/2015 Defectos de motivación y retroacción de las actuaciones ordenada por los tribunales económico-administrativos. (Análisis de la RTEAC de 12 de marzo de 2015, R. G. 4203/2014) (Mercedes Ruiz Garijo)	215

CASO PRÁCTICO

56/2015 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2015 (caso práctico) (José Rivaya Fernández-Santa Eulalia)	221
--	-----

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

57/2015 Directiva 2014/95/UE sobre divulgación de información no financiera: un paso más hacia la información integrada <i>Directive 2014/95/UE. disclosure of non financial information: towards integrated reporting</i> (Julián Rebolo Palacios y Ana Isabel Segovia San Juan)	223
--	-----

COMENTARIOS NIA

58/2015 NIA-ES 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar <i>ISA 540. Auditing accounting estimates, including fair value accounting estimates, and related disclosures</i> (Jesús García Álvaro)	251
59/2015 NIA-ES 550. Partes vinculadas <i>ISA 550. Related parties</i> (Javier Briones Ortega)	253

CASO PRÁCTICO

60/2015 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Auditoría y Contabilidad (Inmaculada de Benito Cámara y José Tovar Jiménez)	255
--	-----

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.

CONSECUENCIAS JURÍDICAS EN EL ÁMBITO DEL IVA DE LA NUEVA FISCALIDAD DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES PROFESIONALES

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Profesor de la UPF

Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales

EXTRACTO

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha modificado la fiscalidad en el IRPF de los socios profesionales calificando como rendimientos de una actividad económica los que estos perciban de la sociedad profesional en la que participan siempre que se cumplan determinados requisitos. Tal modificación ha planteado la duda sobre su sujeción al IVA, duda que la DGT ha resuelto estableciendo, primero, que la calificación de empresario o profesional en el IRPF es independiente de la que corresponde en el IVA y, segundo, que la sujeción a este último impuesto requiere analizar si concurren o no lazos de subordinación entre la sociedad y el socio de acuerdo con los criterios recogidos al respecto en la jurisprudencia comunitaria. El presente trabajo analiza la citada modificación legislativa en el ámbito del IVA así como la jurisprudencia comunitaria, las consultas de la DGT anteriores a su Resolución de 13 de abril de 2015, la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 y, por último, la Resolución de la DGT V1148/2015 (NFC053864). El trabajo pretende también enumerar los principales indicios que permitan determinar si existen o no lazos de subordinación entre el socio profesional y la sociedad en la que este participa y, en definitiva, si las prestaciones de servicio que aquel realiza en favor de la sociedad están o no sujetas al IVA. El trabajo finaliza con un resumen de las principales conclusiones.

Palabras claves: IVA, socios profesionales, sociedades profesionales, subordinación y riesgo económico.

Fecha de entrada: 08-04-2015 / Fecha de aceptación: 27-04-2015 / Fecha de revisión: 24-04-2015

LEGAL CONSEQUENCES IN THE FIELD OF THE NEW VAT TAXATION OF PARTNERS OF PROFESSIONAL SOCIETIES

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

ABSTRACT

The Law 26/2014, of 27 November 2014, has modified taxation in income tax of professional partners qualifying it as income from an economic activity which they perceived from a professional society in which they participate provided that certain conditions are met. Such modification has raised doubts about imposing VAT, doubt that DGT has been resolved by establishing, first, that the entrepreneur or professional qualification in income tax is independent of the corresponding VAT and, second, that the subjection to this last tax requires analyzing whether concur or not subordination ties between society and partner according to the criteria set out in this regard in Community law. This paper analyzes the mentioned legislative amendment in the field of VAT and EU case law, the previous queries of the DGT to its resolution of 13 April 2015, the Note of the AEAT of February 10, 2015 and, finally, the resolution of the DGT V1148/2015 (NFC053864). The work also aims to list the main traces to determine whether there are ties of subordination between the professional partner and the society in this part and, ultimately, if the supply of services that makes for society are or not subject to VAT. The paper ends with a summary of the main conclusions.

Keywords: VAT, professional partners, professional societies, subordination and economic risk.

Sumario

1. Consideraciones generales
2. La Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015
 - 2.1. Consideraciones generales
 - 2.2. Análisis crítico
3. Indicios de la existencia de ejercicio individual de la profesión y de falta de ordenación por cuenta propia a los efectos del IVA: una propuesta
4. La Resolución de la DGT de 13 de abril de 2015 (Consulta Vinculante V1148/2015)
5. A modo de conclusión

1. CONSIDERACIONES GENERALES

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modifica, entre otros, el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), e introduce, a partir del 1 de enero de 2015, un nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas cuyo objetivo es poner fin a la inseguridad jurídica en torno a la calificación fiscal de las rentas obtenidas por los socios de sociedades profesionales en el ejercicio de su actividad.

Una de las cuestiones más delicadas que plantea la regulación de este nuevo supuesto es, sin duda, su fiscalidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

Está claro que la configuración normativa de este nuevo supuesto viene a reconocer la dificultad interpretativa de considerarlo incluido entre los que con carácter general se recogen en la definición que de rendimientos de actividades económicas hace el artículo 27.1, primer párrafo, de la LIRPF; dificultad, decimos, porque si la finalidad de la ordenación por cuenta propia es «intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios», es obvio que, en el caso de las sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, son estas, y no sus socios, quienes cumplen con tal requisito. Estos, como exige la propia ley, prestan sus servicios a través de la sociedad y en el seno de la misma. No en vano, los actos propios de la actividad profesional se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social de la sociedad a la que se le atribuyen los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la misma como titular de la relación jurídica establecida con el cliente. El socio no presta sus servicios «a» la sociedad, sino «en» la sociedad. Ello, claro está, no significa en modo alguno una minusvaloración de la condición de profesional del socio que presta el servicio. De ahí, de hecho, su denominación como «socio profesional».

Es obvio, también, que dada la ausencia de las notas de «ajenidad» y «dependencia», la calificación de los rendimientos que el socio profesional obtiene plantea también dificultades si se pretenden calificar como rendimientos del trabajo, dificultades, dicho sea de paso, mucho más livianas que de pretenderlos considerar como procedentes de una actividad económica sensu stricto por la vía de entender que, en estos casos, los medios de producción residen en sede del socio forzando, así, la adecuada interpretación de la expresión «medios de producción» e ignorando la inexcusable finalidad de dirigir su ordenación a la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios. Y entiéndase bien. El problema no es un tema de prurito profesional de definiciones sino de mera interpretación jurídica.

Sea como fuera, lo cierto es que la norma ha tenido que crear un supuesto *ex novo* que permita incluir tales supuestos como un nuevo rendimiento procedente de una actividad de dicha naturaleza.

El problema es que dicha modificación normativa se ha limitado, exclusivamente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), cuestión que plantea la duda de si tales casos se pueden considerar también subsumidos en el concepto de empresario o profesional que el IVA recoge, duda que, en nuestra opinión, hay que resolver negativamente, al menos, como interpretación «automática». Y negativamente, decimos, porque el concepto de empresario o profesional no es exactamente el mismo en ambos tributos.

En efecto; el artículo 4.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) establece que «estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas (...) por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...)».

Por su parte, su artículo 5.Uno a) señala que «a los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales (...) las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo», en concreto, «las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». En particular, y entre otras, «el ejercicio de profesiones liberales».

Asimismo, su artículo 5.Tres presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales «en los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio», esto es, «desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil», y «cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas».

Ya hemos comentado antes que en los casos, al menos, de sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, no se puede entender sensu stricto que el socio profesional ordene por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Tampoco concurren los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. Y por idénticas razones a las apuntadas, tampoco existe obligación de contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

En consecuencia, el contribuyente a que se refiere el nuevo supuesto recogido en el artículo 27 de la LIRPF, no se puede considerar empresario o profesional en el IVA.

Se dirá, tal vez, que tiene su encaje en los supuestos que prevé el artículo 5.Uno c) de la LIVA, y que considera empresario o profesional a «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». No se negará, no obstante, que la interpretación es más que forzada.

Por último, el artículo 7, número 5.º, de la ley del impuesto, señala que no están sujetos al mismo «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

Tras su lectura, se puede pensar que al no concurrir en nuestro caso las notas de ajenidad y dependencia ni tratarse de una relación de naturaleza administrativa, estamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del impuesto. Sin embargo, su adecuada interpretación exige remitirse a la Sexta Directiva (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006).

En efecto; su artículo 9.1 señala que se consideran sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente (...) cualquier operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». Por su parte, su artículo 10 establece que «la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente, (...) excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario». Para determinar el alcance de la misma es pues imprescindible averiguar si existen lazos de «subordinación», consecuencia de «cualquier relación jurídica» entre el socio y la sociedad.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto n.º C-202/90 (NFJ006850), Ayuntamiento de Sevilla, subraya que lo relevante para determinar si existe vínculo de subordinación es averiguar si se soporta «el riesgo económico de (la) actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los (ingresos) sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad». Considera así mismo como criterio relevante el de la «responsabilidad del empresario», responsabilidad entendida como la «derivada de las relaciones contractuales establecidas por los (profesionales) en el ejercicio de su actividad».

Por su parte, y en idéntico sentido, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/06 (NFJ026440), J.A. Van Der Steene, el Tribunal subraya, de nuevo, que «los contratos (...) eran celebrados por la sociedad», y no por el socio, que, como tal «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta». Y recuerda, también, que «no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad» citando, al respecto, su Sentencia de 25 de julio de 1991.

Es sin embargo la Sentencia del TJCE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), la que mejor plantea y sistematiza el análisis de la cuestión objeto de comentario: primero, determinar si hay o no una actividad económica; segundo, y en caso positivo, analizar si existe o no una prestación de servicios; y tercero, y en caso afirmativo, verificar si hay o no lazos de subordinación. En definitiva, y como el TJCE señala, hay que examinar «si los servicios prestados (por los contribuyentes) constituyen actividades económicas en el sentido del artículo 2 de (la) Directiva (y) si las tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva».

Respecto a la primera cuestión, el Tribunal destaca «la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas (...) y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados», aserto, este último, de suma importancia.

Desde esta concepción «objetiva» del concepto de actividad económica, es obvio que el socio profesional realiza en todo caso una actividad económica.

Concretada la existencia de una actividad económica, hay que averiguar ahora si estamos objetivamente en presencia de una prestación de servicios en términos de la Sexta Directiva, esto es, si se trata de una prestación de servicios a título oneroso, o, como el TJCE señala, si existe «una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida», cuestión que, en nuestro caso, hay que resolver también afirmativamente.

En definitiva, estamos ante una actividad económica que, objetivamente, es una prestación de servicios en el sentido de la Sexta Directiva. Cuestión distinta es si esta se realiza o no con carácter independiente (art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) y, en definitiva, si existen o no lazos de subordinación con la sociedad a quien se le prestan los servicios (art. 10 de la Directiva).

No es pues de extrañar que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en su Consulta V0933/2014 (NFC051115), recuerde que «el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica». Y por eso, también, el TJCE, en la sentencia que hemos citado, señala que dado que «(los contribuyentes) no perciben salario y que no están vinculados (...) por contratos de trabajo», es «preciso examinar si (estos) realizan (su actividad) con carácter independiente o si la relación jurídica entre los (mismos y la sociedad) crea, sin embargo, lazos de subordinación, como los mencionados en el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Y en este sentido, el TJCE afirma que «por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay "lazo de subordinación" (...) toda vez que (...) se (...) organizan ellos mismos (...) los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades». Para ello resulta determinante «que la organización de los recursos humanos depende de cada» profesional, esto es, que el personal «está vinculado (a este último) por una relación laboral». En nuestro caso, recordémoslo, el personal está contratado por la sociedad de la que el profesional es socio, circunstancia en sí misma irrelevante, ya que lo determinante, y como veremos al analizar la Nota de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) de 10 de febrero de 2015, será si se trata de una sociedad de medios y, por tanto, que el profesional es quien en realidad «ordena» los medios personales de «su» actividad, o, por el contrario, si se trata de una sociedad profesional sensu stricto y, por tanto, que quien los ordena es la propia sociedad. En definitiva, el hecho de que el personal esté vinculado a la sociedad de la que el profesional es socio es irrelevante si se trata de una sociedad de medios. De ahí que el Tribunal señale que «en estas condiciones, la dependencia funcional de los (profesionales) respecto de (la sociedad) así como la sujeción de los (mismos) a un

control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con (la sociedad) con respecto al (art. 4.4) de la Sexta Directiva». Y, «en estas condiciones», no es determinante porque atendidas las circunstancias concretas que concurren en este caso en particular, son los propios profesionales quienes organizan los recursos humanos.

Precisado lo anterior, el TJCE analiza las condiciones retributivas que concurren en el caso en concreto y concluye que «no existe relación de subordinación, toda vez que los (profesionales) soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los (ingresos), de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (...), de (su) eficacia de los registradores» y de «los medios empleados para conseguir (los ingresos)»; es decir, que «el beneficio que los (profesionales) obtienen de su actividad depende no solo del importe de los (ingresos), sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para (conseguirlos)». Para el Tribunal, «el hecho de que los gastos generales y los gastos en material y personal de cada (profesional) están a (su) cargo» es a tal efecto determinante.

Pues bien; esta necesaria «correlación» entre los ingresos y los gastos o, si se prefiere, la imposibilidad de desvincular los unos de los otros, es, en nuestra opinión, trascendental. En efecto; el profesional soporta los ingresos y los gastos que genera su actividad. Es pues importante conocer quién es el titular real de los gastos, pregunta cuya respuesta solo puede ser una: quien ordena los medios humanos y/o materiales. Y ¿quién los ordena? Pues quien es titular de la actividad; quien la ejerce. Y ¿quién la ordena y la ejerce? Pues depende. Si se trata de una sociedad de medios, el profesional persona física o, mejor, cada uno de sus socios individualmente; y es así porque la profesión no se ejerce en este caso colectivamente sino individualmente. Sin embargo, cuando se trata de una sociedad profesional *sensu stricto*, quien ejerce la actividad es la propia sociedad y no el socio. Y aun así, se podría diferenciar en este último caso entre el socio que percibe de la sociedad una retribución fija desvinculada del resultado de la actividad, del socio que percibe su retribución en función del resultado de la actividad. La Ley 2/2007 deviene pues fundamental para el análisis adecuado de la cuestión que comentamos¹.

La consecuencia inmediata de que la sociedad es quien ordena los medios de producción es que los gastos de la actividad se imputan a la sociedad, esto es, que la retribución que el profesional percibe es «ajena» a los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad. Dicho de otra

¹ Así, por ejemplo, y con relación a la retribución, su artículo 17.1 f) establece que «en cuanto al régimen de retribución de la prestación accesoria de los socios profesionales, podrá ser de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10», esto es, que «los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. El reparto final deberá en todo caso ser aprobado o ratificado por la junta o asamblea de socios con las mayorías que contractualmente se establezcan, las cuales no podrán ser inferiores a la mayoría absoluta del capital, incluida dentro de esta la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales».

Habrà pues que tener muy presente cuál es en cada caso el régimen de retribución de los socios profesionales.

forma, el profesional no se hace cargo de los mismos ya que, de lo contrario, está asumiendo el riesgo económico de la actividad.

Y ya, por último, el Tribunal señala que «en lo referente a la responsabilidad del empresario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que la (sociedad) pueda ser considerada responsable por los actos de los (profesionales) (...) no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación». Es decir, que no es suficiente el hecho de que la sociedad sea responsable de los actos de los profesionales. Y no lo es porque lo verdaderamente relevante es si los profesionales soportan o no el riesgo económico de su actividad.

En definitiva, para averiguar si la actividad se realiza con carácter independiente y, en suma, si existen o no lazos de subordinación, hay que analizar si el profesional soporta o no el riesgo económico de la actividad, esto es, si «el beneficio que (obtiene) de su actividad (no solo depende) del importe de los (ingresos), sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad».

Si es así, esto es, si el profesional asume el riesgo económico de la actividad, esta se realiza con carácter de independencia.

Si no es así, esto es, si el profesional no asume el riesgo económico de la actividad, esta no se ejerce con carácter de independencia.

Y en este sentido, podemos considerar como indicios de que no se asume el riesgo económico, los siguientes:

- a) Que el titular de la actividad sea la propia sociedad, esto es, que se trate de una sociedad profesional sensu stricto. Hay pues que averiguar si concurren los requisitos del artículo 1 de la Ley 2/2007. Si se cumplen, estamos sin duda ante una sociedad profesional cuyo objeto social es el ejercicio en común de una actividad profesional y, por tanto, en la que los actos propios de la misma se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social y que los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente, le son atribuidos a la sociedad.

En consecuencia, si se trata de una sociedad de medios, es el profesional quien es el titular de la actividad y quien ordena, por tanto, los medios humanos y/o materiales.

- b) Que el importe de la retribución que el socio percibe de la sociedad esté totalmente desvinculado del resultado de la actividad, circunstancia que se cumple cuando se trata de una retribución fija o de una retribución variable calculada, en este último caso, teniendo en cuenta los mismos parámetros que para el resto de profesionales con relación laboral con la sociedad.

En consecuencia, si la retribución que el socio percibe está en función del resultado económico de la actividad, se considera que el profesional asume los riesgos económicos de la misma.

Hay pues que analizar el régimen de prestaciones accesorias de la Ley 2/2007 [art. 17.1 f)] y, en concreto, si su cuantía se ha establecido en función o no del resultado de la actividad (art. 10 de la Ley 2/2007).

- c) Que la sociedad es quien asume la responsabilidad patrimonial por los riesgos empresariales inherentes a la actividad que constituye su objeto social (art. 11 de la Ley 2/2007).
- d) Que la sociedad es quien asume solidariamente la responsabilidad patrimonial por los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad profesional, circunstancia que no es relevante si concurre el segundo de los dos indicios anteriores pero sí en el caso de que este no concorra.

Esto quiere decir que si la sociedad es quien ejerce la actividad pero la retribución que el socio percibe no está desvinculada del resultado de la actividad, se considera que se asume el riesgo económico si el socio, además, y aunque sea solidariamente con la sociedad, responde patrimonialmente por los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad profesional.

Así mismo, se puede afirmar que hay lazos de subordinación cuando existe una relación laboral o cuando, no existiéndola, la actividad económica no se realiza con carácter de independencia de acuerdo con los criterios comentados. Obviamente, su análisis exige el examen individualizado caso por caso.

En idénticos términos se pronuncia la «Value Added Tax Committee» de la Comisión Europea en sus *working papers* n.ºs 786 y 799, de enero y julio de 2014, respectivamente², y que, en síntesis, afirman lo siguiente:

² Introduction «*working paper*» n.º 786

The Spanish delegation has asked the opinion of the VAT Committee on whether professional services provided by a natural person to a company under an employment contract should be qualified as an economic activity, within the meaning of Articles 9 and 10 of the VAT Directive, when that natural person owns the majority of the capital of that company, which supplies the same type of services as those provided by the shareholder under the employment contract. The question submitted by the Spanish delegation is attached in annex.

Subject Matter

Article 9(1) of the VAT Directive states that «"taxable person" shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity», adding that «any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as "economic activity"».

On its part, Article 10 of the VAT Directive states that «the condition in Article 9(1) that the economic activity be conducted 'independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability».

Therefore, activities of the professions are regarded as economic activity, according to Article 9(1) of the VAT Directive. However, to be considered a taxable person, the professional who carries out that economic activity, must do it independently.

In the case submitted by the Spanish authorities, the professional supplies his services under an employment contract to a company which provides the same type of services to its clients.

According to Article 10 of the VAT Directive, the existence of a contract of employment, in principle, would imply that the activity deployed is not carried out independently, so the person who performs that activity would not be considered a taxable person.

However, the Spanish authorities allege that problems arise when the professional providing services to the company directly or indirectly owns a majority, or all, of the capital of the company. In such cases there is a risk that the dependence and employee status could be undermined, given that this shareholder participates in the company decision-making. In addition, Spanish employment law excludes the possibility of the existence of an employment relationship when, in the case of trading companies, the professionals providing services to a company have a direct shareholding in the company of 50% or more.

It is also alleged that in the case of professional services the main means of production lies in the shareholder himself, as those services are of a strictly personal nature and that the material means made available by the company for the provision of these services are of scant significance compared with the human factor. The shareholder arranges the economic activity himself, where necessary, even if this simply entails making himself available to provide the services. Thus, we need to determine whether these professional services supplied to a company by a shareholder who controls the majority of the capital of that company, when those services are of the same type as those supplied by the company itself, can or cannot be considered to be an activity carried out «dependently».

The Commission's opinion

Although under Spanish law, the existence of an employment relationship is not possible when the professional who provides services to a company has a direct shareholding in the company of 50% or more, this is not relevant for the qualification of the activity for VAT purposes. Article 10 of the VAT Directive excludes the notion of independence when the person is bound to an employer «by a contract of employment or by *any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability*».

Therefore, we have to look at the conditions under which the services are provided by the professional to the company, to assess if the notion of dependency is present or not.

That the professional is the majority shareholder of the company does not in itself impede the existence of a relationship employer-employee. The Court of Justice of the European Union (CJEU) ruled in case C-355/06 Van der Steen that «a natural person carrying out all work in the name and on behalf of a company that is a taxable person pursuant to a contract of employment binding him to that company of which he is also the sole shareholder, the sole manager and the sole member of staff, is not himself a taxable person within the meaning of Article 4(1) of that Directive (the Sixth Directive)».

The CJEU based its conclusions on the following four factors:

- contracts for the provision of services were entered into by the company,
- that the shareholder acted on behalf and under the responsibility of the company,
- that the shareholder did not bear any economic business risk in acting as manager and performing the work in the course of the company's dealings with third parties, and finally,
- that the company paid the shareholder a fixed monthly salary and annual holiday payment, deducting income tax and social security contributions from his salary, so the shareholder depended on the company to determine his remuneration.

Therefore, in the view of the CJEU, the majority shareholder of a company can conclude an employment contract with that company.

Moreover, it is irrelevant to the relationship between them that the services supplied by the company are of the same nature as those supplied by the shareholder to the company. Otherwise, that would imply that none of the professionals, whether shareholders or not, working for a company which provides the same type of services could be considered employees but would have to be regarded as taxable persons.

Thus, we have to analyse the elements to which Article 10 of the VAT Directive refers, such as working conditions, remuneration and liability, to determine whether the services are supplied by the shareholder dependently or independently.

This is consistent with the ruling of the CJEU in case C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*. The case referred to whether the tax collectors working for the City Council carried out an economic activity. There was no contract of employment, so the CJEU considered whether their legal relationship with the Commune created the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability.

Regarding the working conditions, the tax collectors themselves procured and organised independently, within the limits laid down by the law, the staff, equipment and materials necessary for them to carry out their activities.

With regard to remuneration, tax collectors bore the economic risk entailed in their activity as their profit depended on the amounts collected and the expenses incurred for staff and equipment.

Regarding the employer's liability, that the City Council could be held liable for the activity of tax collectors was not considered sufficient to establish the existence of a relationship of employer and employee.

- For those reasons, the CJEU concluded that the activity of the tax collectors was being carried out independently.
- For the Commission services, the fact that the shareholder owns the majority of the capital of the company, and that he provides to the company the same services that the company supplies to its clients, are not by themselves decisive to determine whether the activity is being carried out independently. However, where a professional, who is already a taxable person for VAT proposes:
 - supplies his services to the company under an employment contract, and
 - undertakes this in the same fashion and means as applied in his economic activity as a taxable person,
 - then it could be considered that the services supplied to the company under such an employment contract are carried out independently, notwithstanding the employment contract.

Therefore, to determine whether in these situations there is a dependent or an independent relationship, it is necessary to perform a case-by-case analysis similar to the one of the CJEU in the *Ayuntamiento de Sevilla* case, examining all circumstances of the case.

Thus, elements such as

- whether the shareholder uses the means of the company to provide the services or different means, or
- whether he receives a fixed remuneration plus commission and bonuses or the remuneration is a percentage of the profits or the amounts invoiced to the clients, or
- whether he has personal responsibility for his work towards the clients,

all have to be weighed in order to qualify the relationship between the shareholder and the company as dependent or independent.

It should be mentioned at this point that the VAT Committee already in 2012 discussed the conditions to be met for an activity to be regarded as an economic activity within the meaning of the VAT Directive. That however was before the most recent decision of the CJEU in case C-62/12 *Kostov*. In its working paper, the Commission services had considered that when a member of the board who is a taxable person, was only on the board because he owned shares and not because he had been appointed to the board in his professional capacity, then that would be an activity carried out on an occasional basis and therefore outside the scope of VAT, unless the Member State had availed itself of the option provided for in Article 12(1) of the VAT Directive. With the recent CJEU decision in the *Kostov* case, it would appear that in that respect the conclusion reached in that working paper has been overruled.

In conclusion, a natural person who owns the majority of the shares of a company can be bound to that company by an employment contract. The qualification of the relationship of the shareholder with the company as dependent or independent has to be done on a case-by-case basis, analysing the elements to which Article 10 of the VAT Directive refers such as working conditions, remuneration and liability. Where that shareholder is already a taxable person for VAT purposes, the services supplied to his company under an employment contract could be considered carried out independently in cases where there is no difference in the means used by that shareholder when supplying services to third parties as a taxable person, and those used when supplying services under the employment contract to the company where he is the majority shareholder.

Delegations' opinion

Delegations are invited to express their views on the matters raised by the Spanish authorities and the observations made by the Commission.

- a) Que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado.
- b) Es irrelevante que los servicios que presta la empresa sean de la misma naturaleza que los prestados por el accionista a la empresa.
- c) Para determinar si en estas circunstancias existe o no una relación de subordinación, es necesario realizar un análisis caso por caso, similar al de la Sentencia del Tribunal Europeo, de 25 de julio de 1991, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:
 - Si el socio utiliza los medios de la empresa para prestar los servicios.
 - Si el socio recibe una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración es un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes.
 - Si el socio responde personalmente por su trabajo con relación a los clientes.

En definitiva, las prestaciones de servicios realizadas por quienes no soportan el riesgo económico de la actividad y que se desarrolla utilizando los medios materiales y humanos propiedad de la empresa no están sujetas al impuesto; conclusión, además, que se refuerza si la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales es de la sociedad y el profesional recibe en concepto de honorarios una retribución fija.

Y en nuestro caso, sociedades profesionales, es obvio que es la sociedad, y no el socio, quien soporta los riesgos económicos de la actividad que aquella realiza y quien asume los derechos y obligaciones dimanantes de las relaciones contractuales suscritas con terceros. Existe, pues, un vínculo o relación de «subordinación» entre el socio y la sociedad que le excluye por tanto del ámbito de aplicación del impuesto.

Por ello, el TJCE, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto n.º C-355/06 (NFJ026440), señala que «si bien la actividad (desarrollada por la sociedad) era realizada tan solo por el (socio único de la misma y administrador), los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual (...). En consecuencia, (el socio único y administrador) dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas». La sentencia subraya también que quien realiza materialmente los servicios prestados por la sociedad «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta». En consecuencia, el socio «no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas».

En definitiva, la prestación de servicios realizada por el socio profesional de una sociedad a la que la Ley 2/2007 le es de aplicación no está sujeta al IVA salvo en aquellos casos en los que en el sistema de retribución del socio se tengan en cuenta elementos o circunstancias que, analizados caso a caso, permitan concluir la falta de un vínculo de subordinación.

Es obvio, también, que, aunque con matices importantes y con fecha muy anterior al reciente informe de la Comisión, este no era el criterio de la DGT. En efecto; tanto en la Consulta Vinculante V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726), como en la V0179/2009, de 2 de febrero (NFC032025), el centro Directivo contesta de idéntica forma: «dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992». En consecuencia, concluye, «las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido»³.

Sin embargo, si se lee con atención la «Descripción de los hechos», en especial, la de la primera consulta, se observa que se habla de socios que suscriben con la sociedad un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes, servicios por los que emite la correspondiente factura. Respecto a la segunda de las consultas, se habla de profesionales que realizan para la sociedad en la que participan los trabajos propios de la actividad profesional que constituye su objeto social. Pues bien; salvo en este último caso, y con matices, es obvio que en ambos supuestos estamos ante una operación sujeta y no exenta del impuesto ya que lo que los profesionales suscriben es un contrato de arrendamiento de servicios con la sociedad, contrato que manifiesta la existencia de dos partes contratantes sujetas, por tanto, a los derechos y obligaciones que dimanen del mismo.

³ Respecto a la primera, la descripción de los hechos es la siguiente: «la entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto social es la realización de servicios en el ámbito de la asesoría legal y tributaria, y en general la prestación de servicios propios de la abogacía. Asimismo la sociedad presta servicios de toda clase en el campo de la consultoría y de la asesoría de empresas. Los profesionales que prestan servicios a los clientes de la entidad consultante se dividen en dos categorías, según ostenten o no la condición de socio de la entidad. Los socios-profesionales (abogados, economistas y profesores mercantiles) suscriben con la entidad consultante un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes. En particular dicho contrato obliga a los socios-profesionales a prestar a los clientes de la sociedad aquellos servicios comprendidos en su objeto social, así como a participar en las funciones de gobierno y administración de la entidad según su capacidad e idoneidad. Como remuneración de los citados servicios, los socios-profesionales tienen derecho a percibir determinadas retribuciones por parte de la entidad consultante que se articulan mediante la emisión de las correspondientes facturas por el socio-profesional en concepto de anticipos, que son objeto de regularización también mediante la facturación correspondiente (positiva o negativa) a final del ejercicio en función del desempeño realizado por el socio-profesional (cumplimiento del objetivo de ingresos; responsabilidades asumidas; conocimiento del mercado; flexibilidad o movilidad...) y de la actividad profesional de la entidad. Cada socio-profesional es titular aproximadamente de un 4 por 100 del capital de la entidad. Asimismo, los socios-profesionales están obligados a financiar las operaciones de la entidad mediante el otorgamiento de préstamos personales. En cuanto al desempeño de sus servicios, los socios-profesionales disponen de gran flexibilidad y autonomía en el cumplimiento del horario de trabajo y en la permanencia en el lugar de trabajo. El ejercicio de la actividad profesional es competencia exclusiva de los socios-profesionales, y se ejerce de forma que queda garantizada su propia independencia». Respecto a la segunda, la descripción de los hechos es sumamente sucinta: «dos personas físicas van a constituir una sociedad profesional, adquiriendo la condición de socios profesionales de la misma, y a realizar para dicha sociedad los trabajos propios de la actividad profesional que constituye su objeto social».

No se trata, pues, de una obligación «interna» de la sociedad. Los socios, en este caso, no prestan sus servicios «en» la sociedad, sino «para» la sociedad. Hay pues independencia y asunción de riesgo económico⁴.

Sin embargo, esta no es la construcción jurídica que la Ley 2/2007 hace. En efecto; en el ámbito de esta última estamos en el ámbito de «prestaciones accesorias» de los socios que, en su condición de profesionales, están obligados a cumplir; prestaciones que no derivan de un contrato de arrendamiento de servicios sino de una disposición estatutaria de naturaleza mercantil de carácter interno. Se trata, pues, de una obligación «estatutaria». De ahí, precisamente, que los socios prestan sus servicios profesionales «en el seno» de la sociedad. No hay un ejercicio individual y externo separado de la sociedad, sino interno y en la propia entidad. Y lo que es más importante: la entidad soporta el riesgo económico sin perjuicio de la lógica y obvia responsabilidad civil del socio-profesional. No hay que olvidar que el ejercicio profesional lo desarrolla la propia sociedad. A ella se le imputan los correspondientes derechos y obligaciones con los clien-

⁴ En este sentido, son muy ilustrativos los fundamentos que se recogen en el número 3 de la contestación a la Consulta Vinculante V0179/2009 (NFC032025), a saber: «según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007), tratándose de servicios profesionales, 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». De acuerdo con la citada sentencia, «en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, 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». De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, «los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, 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. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, 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; y 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». Asimismo, prosigue la consulta, «existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que "un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez 'a quo', es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723 % del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal"».

tes. Y para desarrollar tales servicios no se suscribe ningún tipo de contrato con los socios, sino que estos se obligan, en el seno de la propia esfera organizativa interna, a prestarlos «en», y no «para», la sociedad. Nos gustará más o menos, pero es lo que la ley dice con meridiana claridad⁵.

En consecuencia, es obvio que en estos casos concretos no haya sujeción al IVA porque no hay, en términos comunitarios, una situación de «independencia» sino de «subordinación». Y no

⁵ El artículo 1.1, primer párrafo, de la Ley 2/2007, establece que «las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente ley». Esto quiere decir que el objeto social de una sociedad profesional es el ejercicio en común de una actividad profesional. Dicho en otras palabras: quien presta dicho servicio es la sociedad. De ahí, precisamente, que su artículo 1, tercer párrafo, establezca que «a los efectos de esta ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente». Y de ahí, también, precisamente, que su artículo 5.2 establezca que «los derechos y obligaciones de la actividad profesional desarrollada se imputarán a la sociedad, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los profesionales contemplada en el artículo 11 de esta ley», precepto que, en su número 1, establece que «de las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio» y que «la responsabilidad de los socios se determinará de conformidad con las reglas de la forma social adoptada», y, en su número 2, que «no obstante, de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan». Su número 3 obliga a las «sociedades profesionales (a) estipular un seguro que cubra la responsabilidad en la que estas puedan incurrir en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyen el objeto social».

Por su parte, su artículo 2 señala que «las sociedades profesionales (desarrollarán) el ejercicio en común de actividades profesionales (...) bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales». Esto es, que quien desarrolla la actividad es directamente la sociedad.

Su artículo 4.1 a) indica igualmente que son socios profesionales «las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma». La propia ley establece pues la obligación por parte de los socios profesionales de prestar los servicios en el «interior» de la sociedad; esto es, en su propio ámbito y esfera organizativa. Es más; su artículo 17.2 establece que «las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevarán aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social».

A mayor abundamiento, su artículo 9 establece que «la sociedad profesional y los profesionales que actúan en su seno ejercerán la actividad profesional que constituya el objeto social de conformidad con el régimen deontológico y disciplinario propio de la correspondiente actividad profesional»; que «en ningún caso será obstáculo el ejercicio de la actividad profesional a través de la sociedad para la efectiva aplicación a los profesionales, socios o no, del régimen disciplinario que corresponda según su ordenamiento profesional»; que «sin perjuicio de la responsabilidad personal del profesional actuante, la sociedad profesional también podrá ser sancionada en los términos establecidos en el régimen disciplinario que corresponda según su ordenamiento profesional»; y que «en los trabajos profesionales que se sometan a visado, este se expedirá a favor de la sociedad profesional o del profesional o profesionales colegiados que se responsabilicen del trabajo».

Es pues obvio que dado que es la sociedad profesional, y no el socio, quien soporta los riesgos económicos dimanantes del ejercicio de su actividad, y que los servicios que el socio profesional presta se proyectan en el interior de la propia sociedad consecuencia de la prestación accesoria inherente a su condición de socio y que se materializa en el seno de la propia sociedad, se puede afirmar que no exista una «independencia» del socio para con la sociedad, al menos, en los términos de la directiva y que no hay, por tanto, dos operadores económicos sino uno solo: la sociedad, único sujeto pasivo del IVA.

hay independencia, insistimos, porque es la sociedad quien soporta los riesgos económicos de las operaciones que se realizan, cuestión esta esencial para determinar la sujeción al impuesto. La única excepción, y como ya hemos apuntado, es, o puede ser, que la retribución de los socios esté vinculada al resultado de la actividad.

La Consulta Vinculante V0933/2014 (NFC051115), de 2 de abril, analiza también idéntica cuestión aunque desde una perspectiva muy diferente. La cuestión que en esta se plantea es la de la fiscalidad en el IVA de los servicios profesionales prestados a la sociedad por el administrador, y socio único, en el caso de que se simultaneen las tareas propias del cargo y otras distintas⁶.

En efecto; el consultante no plantea expresamente la tributación en el IVA de los servicios prestados en su condición de socio profesional, sino, de forma más concreta, la fiscalidad de los servicios que el socio presta por razones distintas a su cargo como administrador en dos supuestos muy concretos: que su relación con la sociedad sea laboral, o que se trate de una mera prestación de servicios, en concreto, y en el contexto de la consulta, hay que entender que se refiere a un contrato de arrendamiento de servicios. En realidad, la cuestión principal que se plantea es la de la tributación de las tareas distintas a las propias de administrador⁷.

⁶ La consultante plantea las dos siguientes opciones de retribución: prever la retribución del cargo de administrador en los estatutos sociales (actualmente el cargo es gratuito) o que este último sea gratuito y facturar a la sociedad los servicios profesionales prestados. Y las cuestiones que se consultan son dos también. La primera, si se considera que la relación mercantil absorbe a la laboral o que se desarrollan servicios profesionales además de las funciones propias del cargo de administrador. La segunda, cuál sería la tributación en el IVA en los tres supuestos siguientes: relación mercantil, fijándose la retribución como administrador en los estatutos, relación laboral y prestación de servicios. Fijese, pues, que la inquietud de la consultante es realmente la compatibilidad entre las funciones como administrador y otras distintas y su concreta fiscalidad. Nada que ver, pues, con su condición como socio, sino, en todo caso, con la de administrador.

Se trata de una sociedad que presta servicios de publicidad y marketing a terceros independientes y en la que el socio administrador realiza parte de ese trabajo. En concreto, y además de las tareas de representación, administración y dirección de la sociedad, a las que dedica un 20% de su tiempo, las de desarrollo de ideas y diseño de campañas publicitarias y de marketing así como de páginas webs, a las que dedica el 80% restantes. Para el desarrollo de la actividad profesional, la sociedad cuenta con la colaboración de dos profesionales autónomos y una persona con contrato laboral.

⁷ No en vano, la DGT estructura su respuesta analizando su fiscalidad en los tres tributos principales: el IS, el IRPF y el IVA. El órgano directivo parte «de (que) el administrador es socio único de la entidad, (su) cargo (como tal) es gratuito (y) desempeña la labor de diseño de ideas y campañas publicitarias y marketing». Pues bien; en «aquellos casos en que los socios prestan servicios profesionales tanto a la propia sociedad como a terceros clientes de la sociedad, deberán distinguirse este tipo de servicios, y serán fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS». Y con relación al IRPF, la DGT señala que «los servicios profesionales que un socio puede prestar a una sociedad pueden englobar tanto los que tienen como destinatario a la propia sociedad, como a terceros clientes de la sociedad, a los cuales el socio presta dichos servicios en nombre y por cuenta de la sociedad». Y todo ello, prosigue, «con independencia de la calificación que en el IRPF corresponda a los honorarios satisfechos por la sociedad al socio por dichos servicios profesionales (rendimientos de trabajo... o de actividades económicas) y con independencia de que dichos servicios puedan prestarse adicionalmente a otros servicios distintos y propios del ejercicio del cargo de administrador, cuyos

Así planteada, la cuestión no ofrece ninguna duda ya que los servicios prestados en régimen de dependencia laboral no están sujetos al IVA y los que se prestan como consecuencia de un contrato de prestación de servicios profesionales están sujetos al mismo.

En efecto; la DGT inicia su resolución remitiéndose a los preceptos legales que resultan de aplicación al caso en concreto y recuerda que «lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al (IVA) es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5 de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial"».

Y en este sentido, la DGT se remite al artículo 9.1 de la directiva que, recordémoslo, establece que «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

A tales efectos, la DGT parte de la hipótesis de que la sociedad contrata los servicios del profesional; hipótesis que coincide con la que el consultante plantea, en concreto, que el socio y administrador factura a la sociedad los servicios profesionales que le presta. Insistimos en ello ya que no es lo mismo consultar la fiscalidad de los ingresos que se «facturan» a la sociedad consecuencia de un contrato de prestación de servicios, que la de los ingresos que se perciben de la sociedad por quien ostenta la condición de socio. Es cierto que la consultante no habla expresamente de un «contrato» de tales características, pero así se infiere de los hechos y así creo también que lo entiende la DGT.

Es por ello lógico que la DGT afirme que «el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica», elemento, este, que es también relevante para determinar si existen o no lazos de subordinación.

En este contexto, la DGT se remite con acierto a la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), y subraya que «el hecho decisivo (...) es que (quien presta los servicios, soporte) el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que (obtiene) trae causa no solo (de sus ingresos,) sino también de los gastos en que (incurre) por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad». La DGT recuerda también que el Tribunal se ha pronunciado en idéntico sentido en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917); sentencia que, recordémoslo, concluye «que los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores-liquidadores españoles (están sujetos al IVA), toda

honorarios tendrán la calificación a efectos del IRPF de rendimientos de trabajo del artículo 17.2 e) de dicha ley, que establece que en todo caso, y con independencia por tanto de su naturaleza mercantil, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo "Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos"».

vez que (estos) actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada directiva». Esto es así, prosigue, «en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la directiva y, en tal supuesto, no sujetos al impuesto». Sin embargo, la DGT no profundiza en esta cuestión trascendental de la existencia o no de lazos de subordinación. Y no lo hace porque no es sin duda necesario para resolver las cuestiones que se le plantean.

Y es en esta cuestión trascendental donde la DGT se remite a la doctrina del Tribunal Supremo (en adelante, TS) con relación a las notas de ajenidad y dependencia. Y es ahí, precisamente, donde creemos que radica el error. Y lo es, porque si bien es cierto que estas son las notas que definen uno de los supuestos de no sujeción al IVA, no lo es menos que este no es el único supuesto de relación de subordinación no sujeta. Y la prueba es la Sentencia Van Der Steene. Se podrá concluir, eso sí, que analizadas las circunstancias que concurren en el caso de que se trate, no existe una relación laboral ni ningún otro indicio que permita concluir con carácter general que no existe tampoco ningún lazo de subordinación. Y para ello, la inexistencia de una relación laboral es importante, pero no decisiva. Es, como tantas veces se ha dicho, un indicio, pero un indicio que, en el caso que nos ocupa, y dada su especial complejidad, requiere, si cabe, de una mayor actividad probatoria. Eso es en definitiva lo que los *working papers* famosos dicen y lo que el propio TJCE hace en sus diferentes sentencias, en concreto, en las tres más importantes al respecto: Asunto C-202/90 (NFJ006850), C-355/06 (NFJ026440) y C-154/08 (NFJ035917).

Sin embargo, no nos ha de extrañar que, a tenor de los hechos que se plantean en la consulta, la DGT concluya sin más que «la prestación de servicios profesionales se debe instrumentar a través de un contrato de trabajo cuando concurren las notas configuradoras del mismo a que se refiere el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores, esto es, cuando el profesional se compromete voluntariamente a prestar sus servicios por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección del empresario a cambio de una retribución». A contrario sensu, prosigue, «dicha prestación podrá instrumentarse a través de un contrato de arrendamiento de servicios cuando no concurren en ella los caracteres propios de la relación laboral, esto es, cuando el profesional no preste un servicio dependiente, remunerado y por cuenta ajena».

Nada que decir, salvo que tal conclusión no aborda la problemática de fondo: las retribuciones que el socio profesional percibe de su sociedad en su condición como tal. Resuelve, claro está, los extremos, pero no las zonas grises. Y resuelve, claro está, lo que se le ha consultado.

Conclusión, eso sí, que se complementa con otras dos. La primera, que si la relación es laboral «los servicios prestados por el socio-administrador a la sociedad consultante (están) no sujetos». La segunda, que «las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo» en la medida en «que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

En definitiva, la DGT aborda tan solo lo que se le consulta: la fiscalidad en el IVA de los servicios que se prestan a una sociedad como consecuencia de una relación laboral o de un contrato de prestación de servicios.

La DGT no aborda pues, porque no se le consulta, la cuestión objeto de controversia. Tampoco se plantea en ninguna de las tres resoluciones citadas la concurrencia de circunstancias que permitan concluir que existen o no lazos de subordinación más allá de la concurrencia o no de las notas de ajenidad y dependencia. La DGT tampoco se ha planteado hasta hoy tan polémica cuestión desde la perspectiva de la Ley 2/2007. Y en ninguna de las tres resoluciones se abordan tampoco las zonas grises que hay entre los dos extremos: la relación laboral y el contrato de arrendamiento de servicios.

A diferencia de las dos resoluciones anteriores, la DGT apunta en esta última resolución, eso sí, cuál es el camino a seguir; camino que no se limita a averiguar si concurren las notas de ajenidad y dependencia sino si existen o no lazos de subordinación, cuestión, esta, que requiere el análisis caso por caso y la existencia de criterios orientadores. Ese es pues el camino. Pero cuidado; la cuestión no es tan simple como pretender afirmar que en ausencia de una relación laboral estamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Y no lo es porque resolverla exige aceptar que hay zonas grises que requieren objetivizar el concepto de ordenación por cuenta propia con criterios concretos o fijar indicios claros que garanticen la seguridad jurídica en el marco en concreto del IVA.

Dicho cuanto antecede, es cierto que la razón que justifica la modificación del artículo 27 de la LIRPF no es otra que la de asimilar el nuevo supuesto a una actividad profesional en la que, aunque de forma realmente muy forzada, se considera que los medios de producción residen en sede del socio y, por ende, que estamos, de hecho, ante un supuesto de actividad profesional, interpretación que justificaría que, a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, se repercuta el IVA correspondiente. Pero se trata, sin duda, de una interpretación voluntarista, aunque sin duda coherente, pero que no tiene un fundamento claro en la propia normativa del impuesto. Pero ello no es óbice para que se pueda interpretar, también, que estamos ante una operación que estaba ya sujeta y no exenta del IVA con anterioridad a dicha modificación o, por el contrario, que continuamos estando ante un supuesto de no sujeción y que no procede, por tanto, la deducción del IVA soportado por la sociedad que satisface al socio los rendimientos correspondientes. Esperemos, en cualquier caso, cordura en la aplicación del impuesto en un supuesto en el que, a mayor abundamiento, no existe ningún efecto negativo para los intereses de la Hacienda Pública. En cualquier caso, y en aras a la seguridad jurídica, lo deseable hubiere sido acometer la correspondiente adaptación normativa en el IVA a pesar de su difícil encaje con la directiva. Sea como fuere, parece coherente mantener un paralelismo entre la calificación de la renta obtenida a los efectos del IRPF y la sujeción al IVA de la prestación de servicios correspondiente, paralelismo que, desde la entrada en vigor de la nueva norma parece claro: rendimiento de actividad económica y correspondiente sujeción al IVA⁸.

⁸ A pesar de ello, hay que recordar supuestos realmente curiosos en los que a criterio de la DGT estamos ante rendimientos del trabajo sujetos al IVA. Este es el caso, por ejemplo, de la Consulta Vinculante V2556/2006, de 21 de diciembre

La cuestión que ahora tratamos no ha pasado tampoco desapercibida para la doctrina científica.

En efecto; en opinión de CAAMAÑO⁹, «aunque es necesario y urgente que la DGT se pronuncie sobre este extremo», el «legislador fiscal ha impreso en la LIRPF una *factio iuris*. Ha adoptado la ficción —o, si se prefiere, la presunción *iuris et de iure*, la cual no admite, por definición, prueba en contrario— de que cuando el socio-profesional ha cursado alta en el RETA o en una mutualidad de previsión, está ordenando por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios, en cuyo caso la contraprestación necesariamente estará sujeta al IVA».

Coincidimos plenamente en que esa es la conclusión más lógica. Pero esta no es, sin duda, la conclusión adecuada si nos atenemos a los preceptos que regulan el concepto de empresario y profesional en el ámbito del IVA y del IRPF. Es más, el hecho de que en IRPF determinadas rentas se califiquen como procedentes de una actividad económica, no significa en modo alguno que opere un automatismo respecto a su consideración como tal en el ámbito del IVA, y viceversa.

Este es también de hecho el criterio del TJCE que, en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFIJ035917), señala con acierto que «si bien el tratamiento fiscal nacional de los ingresos de (los profesionales) no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva, constituye no obstante un indicio adicional sobre la naturaleza real y la esencia de los servicios prestados (a la sociedad)».

Hay pues que analizar en cada caso si concurre el carácter de «independencia» que la directiva exige y, en definitiva, si existen o no «lazos de subordinación».

Sin embargo, para MARTÍN FERNÁNDEZ, la cuestión es también clara¹⁰: «la calificación como rendimiento de actividad económica presupone la sujeción a IVA de las operaciones». Esta conclusión, prosigue, «cumple con lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, cuando señala que «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Acudiendo a la Ley española del tributo, concurren los dos requisitos, exigidos en su artículo 5.Dos. De un lado, la ordenación por cuenta propia de factores de producción y, de otro, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, se consideran actividades empresariales, entre otras, el ejercicio de profesiones liberales y artísticas».

(NFC023882), relativa al colectivo de árbitros que realizan una labor totalmente *amateur* actuando en campeonatos de dicha naturaleza de niños, señoras y caballeros, sin tener ninguna relación laboral con la Federación y percibiendo por ello determinada retribución por día de arbitraje.

⁹ CAAMAÑO, M.: «A propósito de la naturaleza de las rentas de los socios profesionales...», *Inédito*, 2015.

¹⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Hacienda y sociedades profesionales», *Cinco días*, Tribuna. 23 de febrero de 2015.

Para dicho autor, y tras la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, que después comentaremos, «es cierto que es posible una calificación distinta en el IRPF y el IVA (...), pero no en las prestaciones de servicios que llevan a cabo los socios profesionales a su sociedad». Hemos de tener presente, señala, «que la modificación operada en el IRPF se debe al carácter personalísimo de los servicios profesionales. Por tanto, urge que, desde el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se lleve a cabo una interpretación que equipare la regulación en ambos tributos. La seguridad jurídica lo exige».

A pesar de la coherencia de sus argumentos, no se puede ignorar que el concepto de «lazos de subordinación», propio del IVA, admite una variedad de matices más allá de los que son propios en el IRPF. Se ignora, también, la importancia que la Ley 2/2007 tiene al respecto. El carácter personalísimo de los servicios profesionales, no lo olvidemos, no excluye que el titular de la actividad sea la propia sociedad.

GARCÍA NOVOA es de opinión contraria a la de los dos anteriores autores¹¹. A su juicio, que compartimos, «a efectos de IVA, lo determinante no es una eventual calificación en el IRPF, sino que nos encontremos ante una prestación de servicios sujeta». Dicho autor centra la cuestión de forma correcta. En su opinión, «para que una entrega o un servicio se encuentre gravado por el impuesto es imprescindible que lo preste una persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional, entendiéndose por tal quien desarrolla una actividad económica». Lo trascendente «no es, por tanto, estar ante un rendimiento de actividad económica en el IRPF, sino desarrollar una actividad económica a efectos del IVA». Y en este sentido, «para determinar cuándo hay una actividad económica sujeta y cuándo un servicio prestado en régimen de dependencia no sujeto, hay que recordar que las calificaciones en el IVA son propias de este impuesto. La interpretación de los términos contenidos en la Ley del IVA debe llevarse a cabo con criterios propios de este impuesto, que tiene unas características que le diferencian de los demás impuestos del sistema. Sobre todo, por su condición de impuesto armonizado a nivel europeo, que lo convierte en una figura fiscal dependiente del Derecho de la Unión Europea. De esta forma, las interpretaciones que priman son las guiadas por la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea, y de acuerdo con principios como el de neutralidad».

En suma, «diga lo que diga la reforma de la Ley del IRPF, una retribución no está sujeta al IVA en tanto no cumpla con la definición de actividad económica en este impuesto, la cual procede de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y de la interpretación que, de la misma, ha efectuado la jurisprudencia comunitaria». Y en este sentido, «aunque en el Derecho español de la Seguridad Social no parece posible una relación laboral cuando el profesional que presta servicios a una sociedad tiene una participación directa igual o superior al 50 por 100, esto no es relevante para la calificación de la actividad a efectos del IVA, pues el artículo 10 de la Directiva del IVA excluye la noción de independencia cuando la persona está

¹¹ GARCÍA NOVOA, C.: «El IVA en las retribuciones de los socios profesionales y la reforma del IRPF», *Colegio de Economistas de Pontevedra*, 2015.

ligada a un empleador "por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación respecto a las condiciones de trabajo, remuneración y la responsabilidad del empleador". Así pues, «para determinar si las rentas percibidas por el socio dado de alta en el RETA constituyen prestaciones de servicios sujetas a IVA no hay que estar a la calificación como rendimientos de actividades económicas en el IRPF sino a si esas rentas son subsumibles en el artículo 4.1 de la Ley del IVA, interpretado de acuerdo con la definición de actividad económica que se contiene en el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE y la exégesis que de dicho precepto ha realizado el Tribunal europeo –por ejemplo, en las sentencias de fecha 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08 y 18 de octubre de 2007, asunto C-355/06–».

Y concluye: «no cabe deducir automáticamente la sujeción al IVA por el hecho de que ciertas rentas se califiquen a efectos del IRPF como rendimientos de actividades económicas. No obstante, para el caso que estamos comentando, sería deseable que la Dirección General de Tributos diera unos criterios que aportaran seguridad jurídica a los contribuyentes».

Sea como fuere, el único punto común que hay en los tres autores es la necesidad de que la DGT aclare esta cuestión, circunstancia que se ha producido mediante la Resolución V1148/2015, de 13 de abril (NFC053864), que después comentaremos. Conviene no obstante centrarnos antes en la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 respetando, así, la cronología de los hechos.

2. LA NOTA DE LA AEAT DE 10 DE FEBRERO DE 2015

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Con fecha 10 de febrero de 2015, la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT emitió una Nota sobre la «incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014», Nota de la que en brevísimo espacio de tiempo se han publicado dos versiones.

Ante todo, conviene analizar su valor jurídico. Y al respecto, el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria establece en su primer párrafo que «en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda». En consecuencia, la AEAT carece de facultades interpretativas. Es cierto, no obstante, que la Nota en cuestión no se ha emitido con tal pretensión sino, tan solo, con la de fijar un criterio provisional, hay que entender de carácter «interno», o, como se precisa en su segunda versión, de carácter informativo. En cualquier caso, quien sin duda es imprescindible que se pronuncie al respecto es el ministro de Hacienda o, en su caso, la DGT, en contestación a las consultas vinculantes que al respecto se

le planteen. No es pues de extrañar que en la segunda versión de la Nota se recuerde que «tanto una como otra versión (...) tienen carácter provisional y (...) se está a la espera de emisión de Informe o Consulta Vinculante por parte de la Dirección General de Tributos».

Sea como fuere, lo que es evidente es que la reforma fiscal recientemente aprobada plantea, en este tema en concreto, dudas interpretativas que, aclarámoslo, ya existían antes, y que la reforma solo hace que avivar.

El problema es que la Nota, valorada en su conjunto, no contribuye tampoco a solventarlas. Y no contribuye, entre otras razones, por las siguientes:

- Primera. Omite toda referencia a los *working papers* n.º 786 y 799, de enero y julio de 2014, de la *Value Added Tax Committee* de la Comisión Europea, que son trascendentales a los efectos que nos ocupa. Es cierto que la Nota se remite a la jurisprudencia comunitaria que en aquellos se cita, pero omite las importantes conclusiones que en los mismos se recogen.
- Segunda. Cita consultas de la DGT que son anteriores a los citados *working papers* y que, en realidad, no abordan frontalmente la cuestión principal ya que se ciñen, fundamentalmente, a la prestación de servicios consecuencia de un contrato de arrendamiento de servicios. Es cierto que en alguna de ellas, en concreto, en la n.º V0933/2014, de 2 de abril (NFC051115), se citan y recogen algunos de los fundamentos de las Sentencias del TJCE de 25 de julio de 1991 y de 12 de noviembre de 2009 que sirven también de fundamento para las conclusiones recogidas en aquellos. Pero más relevantes son, pensamos, los recogidos en los propios *working papers*.
- Tercera. Cita parcialmente jurisprudencia comunitaria. Y decimos parcialmente, porque omite otras cuestiones que en nuestra opinión son relevantes. Así, por ejemplo, la Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFI006850), no habla de «relación de dependencia empleador-empleado» sino de vínculo de subordinación, concepto, este, más amplio que el anterior. Así mismo, dicha sentencia no afirma tan solo que los recaudadores municipales «soportan el riesgo económico de la actividad», sino que añade, y es importante, «en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los tributos recaudados sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad»; sentencia, esta, que señala, también, que «el criterio decisivo es el de la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales establecidas por los Recaudadores en el ejercicio de su actividad, así como su responsabilidad por los perjuicios causados a terceros cuando no actúan como delegados del poder público».

Así mismo, y con relación a la Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/06 (NFI026440), esta señala igualmente que «si bien la actividad (...) de

la sociedad era realizada tan solo por el Sr. Van der Steen, los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones».

Por último, y con relación a la Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFIJ035917), se omiten también fundamentos que consideramos esenciales.

Se dirá, y es cierto, que se han citado las cuestiones que la AEAT considera más relevantes, pero no lo es menos que las que no se citan son igual o más relevantes que las anteriores si lo que se pretende es tener una información completa sobre tan dudosa cuestión.

En cualquier caso, y aunque se cita, la Nota no centra tampoco acertadamente el problema, que no es otro que interpretar la expresión «lazos de subordinación».

- Cuarta. Omite toda referencia a la Ley 2/2007 de sociedades profesionales, norma de suma importancia a los efectos que nos ocupa porque es la única de nuestro ordenamiento jurídico que regula el ejercicio colectivo de actividades profesionales y que regula, además, el régimen concreto de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales.
- Quinta. Omite, en consecuencia, toda referencia al régimen legal de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales de las sociedades sometidas a la Ley 2/2007, régimen cuya regulación no se recoge en ninguno de los anexos que se adjuntan a la Nota.
- Sexta. Se limita a reproducir los fundamentos recogidos en la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115) que, como ya hemos comentado, es anterior al importante pronunciamiento del Comité correspondiente de la Comisión Europea; resolución, además, que concluye en términos estrictos de «laboralidad» que nada tienen que ver con los que el Comité señala. Así, por ejemplo, mientras la citada resolución concluye afirmando categóricamente que «si la referida relación debe calificarse como laboral (...), los servicios prestados por el socio-administrador a la sociedad consultante estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992», la Comisión Europea afirma, en síntesis, que el hecho de que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado, que es irrelevante que los servicios que presta la empresa sean de la misma naturaleza que los prestados por el accionista a la empresa, y que para determinar si en estas circunstancias existe o no una relación de subordinación, es necesario realizar un análisis caso por caso, similar al de la Sentencia del Tribunal Europeo, de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFIJ006850), teniendo en cuenta, entre otros, si el socio utiliza los medios de la empresa para prestar los servicios, si el socio recibe una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración es un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes, y si el socio responde personalmente por su trabajo con relación a los clientes.

- Séptima. Simplifica la cuestión a tan solo dos situaciones: socios cuya relación con la sociedad es de naturaleza laboral y socios cuya relación con la sociedad no es de naturaleza laboral (o, como la Nota señala, socios que llevan a cabo «la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional»); simplificación que obedece, sin duda, al empeño de contemplar tan solo dos situaciones extremas y excluyentes: la existencia de las notas de ajenidad y dependencia o, en su ausencia, la existencia de una ordenación por cuenta propia. No en vano, la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115), tras afirmar que si la relación es laboral la prestación de servicios no está sujeta al IVA, señala que «en caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo. Y esto es así en la medida en que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

Y es cierto que la Nota concluye acertadamente que «el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial». Ocurre, no obstante, que tal conclusión incurre en un error de concepto. En efecto; el problema no está en la inclusión en el RETA, que sin duda es un indicio. Y no lo está porque la cuestión es mucho más amplia: se trata, sin más, de que el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF, no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA. Así; sin matizaciones.

Y es cierto, también, como la Nota señala, que hay que «analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto». Pero si es así, no proceden las dos siguientes conclusiones: la primera, que «si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al IVA»; y la segunda, que «si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5.º LIVA». Y no proceden, con los debidos respetos, por obvias. Procede, eso sí, enumerar criterios orientativos de ordenación por cuenta propia a los efectos del IVA de acuerdo con los criterios que los *working papers* reconocen. Y procede, porque el problema no se limita a averiguar tan solo si concurren o no las notas de ajenidad y dependencia. Y aunque no se dice, el criterio de la AEAT parece sustentarse básicamente en esta sola cuestión.

- Octava. Introduce conceptos jurídicamente indeterminados como los de grado de participación «puramente testimonial» o de «mera apariencia formal». Y afirma, incluso, que «resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal"». Ignora, pues, o así lo parece, la opinión de la Comisión en el sentido de que el hecho de que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado. Afirmación aquella, además, errónea, ya que el titular de la actividad económica, en concreto, la sociedad, asume siempre los riesgos inherentes a la actividad. Y es obvio, también, que los socios participan en las decisiones de la sociedad. ¿Quién si no lo va a hacer? Pero cuando lo hacen, las decisiones son de la propia sociedad y no de sus socios sin perjuicio, claro está, de la responsabilidad en la que estos puedan en su caso incurrir si aquellas son contrarias a derecho. Es cierto, hay que decirlo, que la Nota se limita en este sentido a reproducir la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115) que, a su vez, reproduce diversas sentencias de la Sala de lo Social del TS.
- Novena. Reproduce de hecho los fundamentos recogidos en la Nota de la propia AEAT 1/2012, de 22 de marzo, sobre «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», fundamentos que, en el ámbito del IVA, nada tienen que ver, o muy poco, con los recogidos en los *working papers* citados.
- Décima. No concluye a la luz de los *working papers* ni, en realidad, de la jurisprudencia comunitaria interpretada en su integridad. Se limita, en definitiva, a concluir en idéntico sentido que la DGT, cuestión, por su parte, que no solo es obvia, sino lo adecuado en términos de legalidad, y que deja la Nota sin sentido.

En definitiva, una Nota que, por las razones expuestas, no recoge de forma completa la información relevante en la materia que nos ocupa. En cualquier caso, es la DGT quien se ha de pronunciar necesariamente sobre las cada vez mayores dudas que esta cuestión plantea.

2.2. ANÁLISIS CRÍTICO

Aunque somos conscientes de que la nueva redacción del artículo 27 de la LIRPF zanja, o pretende zanjar, la cuestión relativa a la calificación jurídica de los rendimientos obtenidos por los socios profesionales en los que concurran las circunstancias recogidas en aquel, conviene valorar ese empeño administrativo de remitirse reiteradamente a las notas de dependencia o ajenidad con la finalidad de interpretar, creemos erróneamente, el concepto de ordenación por cuenta propia de los medios de producción.

Y es importante, porque a pesar de que somos conscientes de que esta cuestión ya no es relevante en el IRPF, salvo para los periodos impositivos anteriores a 2015, sí que lo es a los efectos del IVA.

Detengámonos pues en ellos.

2.2.1. El concepto de rendimientos del trabajo y las notas de ajenidad y dependencia

La AEAT persiste en su criterio de considerar, con matices, es cierto, que existe ordenación por cuenta propia cuando no se cumplen los requisitos de dependencia y ajenidad, criterio que se recoge ampliamente en la Nota 1/2012, de 22 de marzo, sobre «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles».

Es cierto que la AEAT, en su Nota 1/2012, afirma acertadamente que «la calificación como rendimiento del trabajo de los rendimientos (obtenidos por los socios de entidades mercantiles) no puede basarse como único criterio en la calificación a efectos laborales de la relación de la que derivan dichos rendimientos». Pero no lo es menos que, al analizar el requisito de «ordenación por cuenta propia», se remite a la Sentencia del TS de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829) que analiza, precisamente, las notas de ajenidad y dependencia. La AEAT recuerda, también, que la DGT, en su Resolución V1492/2008 (NFC030726), considera la condición de socio como «un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad» y afirma categóricamente que «a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia», afirmación que se ampara, entre otras, en la Sentencia del TS de 20 de octubre de 1998 (NSJ006478).

Es incuestionable que en ausencia de tales notas no estamos en presencia de una relación laboral o, si se prefiere, ante una ordenación por cuenta ajena sensu stricto.

Pero una cosa es eso y otra, muy distinta, que su consecuencia sea la de que estemos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Y es cierto, el automatismo no es absoluto ya que, en opinión de la AEAT, que compartimos, a pesar de que tales notas no concurren, no se puede afirmar que estemos ante un rendimiento procedente de una actividad económica. Hay pues que analizar caso por caso. Totalmente de acuerdo. Nuestra discrepancia está en el razonamiento que la AEAT y la DGT utiliza para analizar la concurrencia de los requisitos que definen los rendimientos de esta última naturaleza. Pero vayamos por partes.

El artículo 17 de la LIRPF considera rendimientos 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».

De tal definición, se deduce que el concepto de rendimientos del trabajo no solo no se construye en base a la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia, sino que es mucho más amplio del de los supuestos en los que existe una relación laboral. La propia estructura de su artículo 17, números 1 y 2, permite también concluir en idéntico sentido. En efecto; mientras que su número 1 enumera a título enunciativo conceptos que se pueden considerar propios de una relación laboral, su número 2 incluye conceptos y supuestos que se alejan del concepto tradicional del trabajo por cuenta ajena pero que proceden «del trabajo personal». Así, por ejemplo, se consideran rendimientos íntegros del trabajo, entre otros, los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, los derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, o las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos; conceptos, es cierto, al límite, respecto a su calificación, pero que tienen en común, insistimos, su origen: el trabajo personal. Su inclusión como rendimientos del trabajo es pues coherente con la definición que de los mismos hace el artículo citado.

Pero además, para que una renta se califique como procedente del trabajo, esta no ha de provenir de una actividad económica ya que, en este caso, se trata de un rendimiento de dicha naturaleza.

Esto quiere decir que, en caso de duda, la interpretación del artículo 17 requiere determinar si concurren o no los requisitos del artículo 27.1 de la LIRPF, esto es, los que definen el concepto de rendimiento de actividad económica, a saber, «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 consecuencia, la ausencia de ajenidad y dependencia en modo alguno determinan que estemos en presencia de un rendimiento de actividad económica. Será, en su caso, un indicio.

Lo que hay que analizar, por tanto, es si concurren o no los requisitos que permiten calificar una renta como procedente de una actividad económica. Si concurren, estamos, sin más, ante un rendimiento de dicha naturaleza. Si no concurren, estamos, sin duda, ante un rendimiento del trabajo sea cual sea la naturaleza jurídica de la relación que entre el pagador y el perceptor de la renta exista.

Hasta aquí, no hay discrepancia alguna aunque sí ciertos matices. Sigamos.

2.2.2. La ordenación por cuenta propia «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»

Parece evidente que si la ley se ha tenido que modificar para incluir entre los rendimientos de actividades económicas el supuesto concreto de socios profesionales en los que concurren de-

terminados requisitos, es porque sin tal modificación su encaje en la definición general que el artículo 27 hace es difícil. Las dudas interpretativas están pues plenamente justificadas.

Ciñéndonos a esa definición general, es obvio que lo relevante es averiguar si existe una «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».

Sin embargo, el análisis que de tal ordenación la AEAT hace en su Nota 1/2012, parte del error de pretenderlo definir por contraposición al concepto de ordenación por cuenta ajena. Con matices, es cierto. Y parte también del error de analizar el concepto de «ordenación por cuenta propia» sin tener en cuenta la importante precisión que la norma hace en el sentido de señalar que tal ordenación lo ha de ser «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Y error, también, al introducir en el proceso hermenéutico un nuevo elemento: «la existencia de medios de producción en sede del socio». Y no decimos que ese criterio sea erróneo, pero cuanto menos es confuso. Y más, cuando en el caso de profesionales se afirma que «el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, —se trata de servicios cuya contratación tiene un marcado carácter «intuitu personæ»,—, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»; error en el que incurre, también, una de las principales conclusiones de la Nota: «en consecuencia, desde la perspectiva fiscal, resulta esencial analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad y la existencia o no de medios producción en sede del socio, de manera que, existiendo tales medios de producción en sede del socio, solo en ausencia de tales notas cabrá entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica. Por el contrario, la calificación de los mismos será de rendimiento del trabajo cuando existan las citadas notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción». No es pues acertado afirmar, sin más, que, «en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad» [Consulta V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726)].

Y error, en definitiva, porque la interpretación del concepto de actividad económica se ha de hacer en el contexto concreto de la propia norma, que no habla, tan solo, de ordenación por cuenta propia, sino de ordenación por cuenta propia con «la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»; norma, también, que para nada se refiere a «la existencia de medios de producción en sede del socio», cuestión, por cierto, que no deja de ser una obviedad, ya que si estos residen en sede del socio es evidente que es este, y no la sociedad, quien realiza la pertinente ordenación por cuenta propia. Pero de ahí a afirmar que la condición de socio puede ser en determinados casos y a tales efectos relevante, o que en el caso de actividades profesionales «los medios materiales necesarios para el desempeño de (las mismas) son de escasa relevan-

cia frente al factor humano», hay una gran diferencia, a pesar, es cierto, que coincidamos en el hecho de que en el caso de actividades profesionales «el principal medio de producción reside en la propia capacitación profesional de la persona física». Otra cosa es la relevancia que a efectos fiscales le queramos otorgar a esta nueva evidencia.

Y es que el problema, en nuestra opinión, es otro muy distinto.

En efecto; la cuestión no es otra que averiguar si existe algún elemento que diferencia al profesional y al empresario en el desarrollo de su actividad; diferencia que no puede centrarse en averiguar si los medios de producción residen o no en sede del socio. Primero, porque la norma no lo recoge como criterio interpretativo. Y, segundo, porque aun siéndolo, la interpretación que la AEAT hace de la misma es sin duda forzada. Y lo es, porque admitir que en el caso de profesionales el principal recurso reside en su capacitación profesional, es obviar la realidad y volver a un pasado ya superado. A pesar de ello, el criterio que la AEAT apunta es, rectamente entendido, el camino adecuado para esbozar un criterio sólido que nos permita diferenciar situaciones que no son iguales, no ya por el porcentaje que ostenta el socio, sino por las circunstancias objetivas que concurren en cada caso.

Y la vía para esbozar dicho criterio es averiguar si existe algún caso en el que a pesar de que los medios de producción y/o los recursos humanos estén en sede de la sociedad, es el profesional quien realmente ordena tales factores.

Una primera aproximación podría hacernos pensar que aquellas sociedades sin apenas estructura humana ni material son, más bien, un supuesto de ejercicio individual de la profesión. Pero aun aceptando que así sea, ello nos obligaría a diferenciar unas y otras sociedades en función de su mayor o menor estructura, circunstancia que, salvo que la norma la objetivizara, sería sin duda fuente de conflictos.

Conviene recordar al respecto lo dispuesto en el artículo 42.2, tercer párrafo, de la LIRPF, en su redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en el sentido de que «en todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades»¹²; precepto que fue dero-

¹² El artículo vigésimo primero de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, modifica el artículo 42 de la LIRPF, «operaciones vinculadas», dando nueva redacción a su apartado 2 en los siguientes términos:

«2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, estas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

gado el 31 de diciembre de 2006^{13, 14}. No deja de ser curioso que el legislador, acertadamente, conceda relevancia a los medios personales y materiales en el supuesto en concreto de actividades

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades».

¹³ La evolución normativa de dicho precepto ha sido la siguiente:

Fase 1: Artículo 42.2 de la Ley 40/1998. No había especialidades para las sociedades profesionales «con estructura» (vigente hasta el 31 diciembre de 2002):

«En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, estas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades».

Fase 2: Artículo 42.2 de la Ley 40/1998. Introduce el matiz de las sociedades profesionales «con estructura». La reforma es consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF. Entrada en vigor: 1 de enero de 2003. Derogación: 11 de marzo de 2004, cuando la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, quedó derogada con excepción de las disposiciones adicionales tercera, cuarta, decimotercera, decimoquinta y decimosexta y la disposición final cuarta, que conservarán su vigencia, por la letra a) del número 1 de la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Fase 3: Artículo 45.2 del nuevo Texto Refundido de la Ley del IRPF (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo). Mantiene el matiz de las sociedades profesionales «con estructura». Transcribe literalmente el artículo 42.2 anterior. Entrada en vigor: 11 de marzo de 2004. Derogación: 31 de diciembre de 2006.

Fase 4: artículo 41 de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desaparece la mención a sociedades profesionales «con estructura». Entrada en vigor: 1 de enero de 2007:

«La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

¹⁴ La normativa del IS hace también referencia expresa a las sociedades profesionales con estructura. En efecto; el artículo 16.6 del Reglamento del IS aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en la redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, establece que «a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada» que cumpla, entre otros, el requisito de que «la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto (en la que) más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo». Por su parte, el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incorpora a la ley el texto hasta hoy recogido en el reglamento, modificando su redacción, y cuya dicción literal es la siguiente: «a los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada» que cumpla, entre otros, el requisito de que «más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad».

profesionales, aunque se circunscriba, exclusivamente, a considerar que en tales casos el valor convenido por las partes es el de mercado.

Pero sí es cierto que dadas las particularísimas circunstancias que concurren en el ejercicio de una actividad profesional, entre otras, y la más importante, su marcado carácter personal, no sería absurdo concluir que en los casos en los que la estructura de recursos humanos y materiales sea, para entendernos, muy débil, estamos en realidad ante el ejercicio individual de la profesión. Sin embargo, a tal conclusión se ha de llegar necesariamente con el consiguiente apoyo normativo, circunstancia que no ocurre salvo en el caso concreto de socios profesionales en los que concurren determinadas circunstancias, esto es, a partir de 2015, pero no antes.

Puede también parecer razonable que en los casos de sociedades unipersonales, esto es, de socio único, estamos también más cerca del ejercicio individual de la profesión. Es también razonable que en los casos en los que existe una pluralidad de socios pero solo uno de ellos es profesional, estamos también más cerca del ejercicio individual que del colectivo. Estamos pensando, por ejemplo, en sociedades de marcado carácter familiar.

Pero tales circunstancias no permiten por sí solas negar la existencia de la sociedad y concluir que estamos en presencia del ejercicio individual de la profesión.

Llegados a este punto, conviene preguntarse por qué hay que marcar una línea divisoria entre el empresario que ejerce su actividad a través de una sociedad y el profesional que hace lo propio con el ejercicio de su actividad profesional. Y hay que reconocer, es cierto, que en el caso de actividades profesionales uno de los medios de producción reside siempre en sede del socio. Unos, la capacitación profesional, residen en el socio y otros, los restantes, en sede de la sociedad. Sin embargo, avanzar por ese camino socavaría la autonomía de la voluntad y, en definitiva, el derecho de elegir ejercer una actividad a través de una sociedad o individualmente. El carácter «personalísimo» de la actividad profesional no solo no es el camino para esbozar un criterio sólido sino que está hoy ya superado normativamente. Es cierto, no obstante, que a diferencia de lo que ocurre en el caso de una sociedad que desarrolla una actividad empresarial, el servicio que el socio profesional presta a su sociedad se confunde con el que esta presta a sus clientes. En consecuencia, su diferenciación no es fácil. Y en este sentido, la Ley 2/2007 ha marcado sin duda un antes y un después.

En efecto; lo relevante es determinar si la sociedad desarrolla o no el ejercicio de una actividad profesional. Y la respuesta a esta cuestión es la Ley 2/2007. Y lo es, porque el ejercicio de una actividad profesional por una sociedad, solo es posible si estamos en presencia de una sociedad profesional; de una sociedad a la que imperativamente la Ley 2/2007 le es de aplicación; norma, esta, que, recordémoslo, no tiene carácter dispositivo, sino imperativo. En efecto; si se cumplen los requisitos que la Ley 2/2007 establece, estamos, sin más, ante una sociedad profesional que, como tal, desarrolla el ejercicio de una determinada actividad profesional. No hay que olvidar que «la Ley de Sociedades Profesionales (...) tiene por objeto posibilitar la aparición

de una nueva clase de profesional colegiado, que es la propia sociedad profesional» (exposición de motivos de la Ley 2/2007).

Y ello nos lleva, irremediabilmente, a las sociedades de medios, figura, recordémoslo, propia de las actividades profesionales, y de las que la Ley 2/2007 no se olvida. En efecto; en su exposición de motivos se señala que quedan «fuera del ámbito de aplicación de la ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes». Y quedan fuera porque «el objeto de esta ley es (la sociedad profesional) que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional». Pues bien; la característica fundamental de la sociedad de medios es, precisamente, su carácter instrumental. Los socios la constituyen con la finalidad de poner tan solo en común los medios de producción necesarios pero no el ejercicio de la actividad profesional de cada socio. No hay pues un ejercicio «colectivo» de la actividad profesional. No existe *animus societatis* en el desarrollo o ejercicio de la misma. Existe sin duda una sociedad; pero su constitución no tiene por objeto realizar una actividad económica sino centralizar exclusivamente los gastos comunes. Es, tan solo, un centro de imputación de costes; centraliza y reparte los gastos comunes entre los diferentes socios o profesionales que la han constituido. Pero los ingresos son de cada uno de ellos. Lo único que hay pues en común son los gastos. Y si se me apura, la imagen.

Este es el caso, por ejemplo, de aquella consulta médica en la que los diferentes profesionales, urólogo, cardiólogo, internista, radiólogo, etc., comparten gastos pero en la que cada uno de ellos tiene su propia cartera de pacientes. Este es también el caso, por ejemplo, de aquel despacho de asesoramiento de empresas integrado por laboralistas, mercantilistas, fiscalistas y economistas, en el que la sociedad se ha constituido para compartir los gastos comunes y ofrecer un servicio multidisciplinar a los clientes, bajo incluso un nombre común, pero manteniendo la independencia de las respectivas carteras de clientes de cada socio y sin perjuicio de las comisiones por «venta cruzada». En estos casos, el profesional puede facturar directamente a sus pacientes y clientes o, incluso, la propia sociedad puede hacerlo, pero distribuyendo siempre a posteriori entre cada uno de los profesionales los ingresos que le corresponden a cada uno de ellos por el ejercicio de su actividad. Sea como fuere, estamos ante una sociedad de medios en la que la profesión se ejerce individualmente por cada socio y no por la sociedad.

En estos casos, es evidente que es el socio quien ordena por cuenta propia los medios de producción inherentes a su actividad profesional. Es él, y no la sociedad, quien ejerce dicha actividad.

Y en este contexto, son indicios claros de este tipo de sociedades, y por tanto, de la existencia de una ordenación por cuenta propia por parte del socio, los siguientes:

- a) Que los ingresos son del profesional y no de la sociedad.
- b) Que a cada profesional le corresponde una cartera de clientes objetivamente identificable.

- c) Que la retribución que el profesional percibe por el ejercicio de su actividad está en función de su cartera de clientes.
- d) Que cada profesional asume el riesgo económico de su actividad tanto en su faceta empresarial como profesional.
- e) Que la sociedad repercute a cada profesional los gastos comunes, esto es, y como el TJCE señala en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), que los profesionales «soportan el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los (ingresos) sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad».
- f) Que la sociedad no está sujeta a la Ley 2/2007.

La normativa laboral recoge también otros supuestos que nos pueden también servir de referencia como indicios del ejercicio de una actividad profesional a título individual. En efecto; la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, recogida, por cierto, en el anexo de la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, en su artículo 11.1 señala que son «trabajadores autónomos económicamente dependientes (...) aquellos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales». En estos casos, y a efectos fiscales, se considera que estamos en presencia de una actividad económica¹⁵.

Pues bien; la norma en cuestión no solo se refiere expresamente a quienes realizan una actividad profesional para una persona jurídica de la que dependen económicamente por percibir de ella, al menos, el 75 % de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades profesionales, sino que en su artículo 11.2 fija los criterios a tener en cuenta para que quien la realiza sea considerado como profesional o empresario, a saber:

- a) No tener a su cargo trabajadores por cuenta ajena ni contratar o subcontratar parte o toda la actividad con terceros, tanto respecto de la actividad contratada con el cliente del que depende económicamente como de las actividades que pudiera contratar con otros clientes.

¹⁵ Así, por ejemplo, la DGT, en su Resolución de 10 de junio de 2009, V1377/2009 (NFJ033665), señala que «en la medida en que efectivamente adquieran la condición de trabajadores autónomos económicamente dependientes, las remuneraciones que perciban tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas (en el presente caso, profesionales) con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio».

- b) No ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.
- c) Disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente.
- d) Desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente.
- e) Percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente y asumiendo riesgo y ventura de aquella.

Pues bien; aun admitiendo que la sociedad de la que el profesional es socio no es un «cliente», se podría admitir, y sería correcto, que si se percibe una contraprestación económica en función del resultado de la actividad profesional, y citamos tan solo uno de los cinco requisitos que la ley exige, se está sin duda más cerca de una actividad independiente sujeta al IVA que ante un supuesto ajeno al mismo, requisito, además, que coincide también con uno de los enumerados en los citados *working papers*, en concreto, el de que el socio reciba una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración sea un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes.

Pero es más; se podría también considerar, y sería sin duda acertado, que en alguno de los supuestos citados estamos, en realidad, ante una sociedad de medios, por ejemplo, cuando el profesional no tenga a su cargo trabajadores por cuenta ajena al constar estos como personal de la sociedad, requisito, no obstante, que para su correcta valoración requiere de su análisis conjunto con otros más.

En definitiva, es comprensible que en aquellos casos en los que la existencia de una sociedad es tan solo un instrumento formal para el ejercicio independiente e individual de la profesión, se considere que las rentas que se perciben son rendimientos de actividades económicas y que dicha actividad se realiza con carácter de independencia. En el caso de una sociedad de medios, es el profesional quien ordena por cuenta propia los medios de producción y/o los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Y los ordena creando la correspondiente estructura societaria de carácter instrumental que no puede ni debe impedir concluir que estamos ante el ejercicio individual de la profesión. Pero eso no ocurre cuando el ejercicio de esta última se desarrolla por una sociedad profesional *sensu stricto* ya que, en estos casos, y por imperativo legal, es la propia sociedad quien ejerce la actividad profesional y, por tanto, quien ordena por cuenta propia los medios de producción.

Y en este contexto, el grado de participación es irrelevante ya que lo relevante es cómo se ejerce la actividad: a través de una sociedad de medios, o a través de una sociedad profesional; o, si se prefiere, a quién es imputable el ejercicio de la actividad: a la sociedad o al socio. Y así, también, devienen irrelevantes las notas de ajenidad y dependencia. Y así, también, se solucio-

na la forzada interpretación de que en el caso de actividades profesionales «los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»; forzada, decimos, porque tan solo es razonable cuando estamos en presencia de una sociedad de medios pero no cuando estamos en presencia de una sociedad profesional. Y así, también, se zanja la polémica entre el injustificado trato desigual entre el «empresario, empresario» y el «empresario, profesional». Y se zanja, porque tan solo se puede afirmar en propiedad que los recursos están en sede del socio cuando estos se ubican en una sociedad de medios; situación, sin duda, que en el caso del «empresario, empresario» es más difícil que suceda.

Desde esa perspectiva, lo relevante es averiguar en cada caso si estamos o no en presencia de una sociedad de medios o, si se prefiere, ante una sociedad que no ejerce por ella misma una actividad profesional.

3. INDICIOS DE LA EXISTENCIA DE EJERCICIO INDIVIDUAL DE LA PROFESIÓN Y DE FALTA DE ORDENACIÓN POR CUENTA PROPIA A LOS EFECTOS DEL IVA: UNA PROPUESTA

Si lo relevante es averiguar si estamos en presencia de una sociedad de medios, lo que hay que analizar en cada caso son las circunstancias objetivas que concurren en cada supuesto. Y en este sentido, son indicios de que así ocurre y de que, por tanto, estamos ante un supuesto de ejercicio individual de la profesión sujeto al IVA, cuando se dan las siguientes circunstancias:

- a) Si el profesional no tiene a su cargo trabajadores por cuenta ajena ya que figuran como trabajadores de una sociedad de la que aquel es socio y cuyo coste se le repercute en la parte que los socios han pactado.
- b) Si la sociedad de la que el profesional es socio, repercute a este la parte de los costes de infraestructura que los socios hayan pactado, esto es, los gastos comunes.
- c) Si los ingresos derivados del ejercicio de la actividad son del profesional que la ejerce y no de la sociedad, si la retribución que este percibe está en función del resultado de su actividad, o si la retribución que el profesional percibe por el ejercicio de su actividad está en función de su cartera de clientes.
- d) Si el profesional soporta el riesgo económico de su actividad, esto es, si de él dependen no solo el importe de los ingresos sino también el de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad.
- e) Si la sociedad no está sujeta a la Ley 2/2007.
- f) Si el socio profesional responde de forma personal y exclusiva de los perjuicios ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional.

Por el contrario, son indicios de que no existe ejercicio individual de la profesión, esto es, de que no existe ordenación por cuenta propia, y, por tanto, de que los servicios que el socio presta a la sociedad no están sujetos al IVA, los siguientes:

- a) Si la retribución que el socio percibe tiene carácter fijo y está por tanto desvinculada del resultado de la actividad o de la posible cartera de clientes que pueda tener adjudicada el profesional.
- b) Si la sociedad de la que se es socio cuenta con profesionales con relación laboral que son necesarios para prestar el servicio profesional que constituye su objeto o para realizar los trabajos que los clientes encargan a la sociedad.
- c) Si la sociedad está sujeta a la Ley 2/2007, esto es:
 - Que la sociedad tiene por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional (art. 1.1).
 - Que los derechos y obligaciones de la actividad profesional se imputan a la sociedad (art. 5.2).
 - Que la sociedad tiene contratado un seguro que cubra la responsabilidad en la que esta pueda incurrir en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social (art. 11.3).
 - Que los socios profesionales desarrollan su actividad en el seno de la sociedad (art. 9.1).
 - Que las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevan aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social (art. 17.2).
 - Que la sociedad esté inscrita en el Registro de Sociedades Profesionales de los respectivos Colegios (art. 8.4). No en vano, estamos en presencia de una nueva clase de profesional colegiado: la sociedad profesional.
- d) Si los estatutos sociales prevén un régimen de prestaciones accesorias consistente en la obligación por parte del socio de prestar en el seno de la sociedad los trabajos que constituyen su objeto social.
- e) Si la sociedad tiene contratado un seguro de responsabilidad civil, cuyo tomador y beneficiario sea la propia sociedad, que cubra la responsabilidad en la que esta pueda incurrir en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social.
- f) Si el socio profesional responde solidariamente con la sociedad de los perjuicios ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional.
- g) Si el socio profesional no dispone de otros medios para desarrollar la actividad que los que son propiedad de la empresa.

- h) Si el único ingreso que el socio profesional percibe por el ejercicio de su actividad profesional es el que procede de la sociedad de la que es socio, excluidos los que procedan por cursos, clases o conferencias.
- i) Si la estructura interna de la sociedad en lo que concierne a la toma de decisiones justifica una cierta descentralización y autonomía en la toma de decisiones profesionales por parte de los profesionales que no son socios.
- j) Si la sociedad figura como quien ejerce la actividad en circulares, redes sociales, carteles, rótulos expuestos al público u otros similares.

Señalar, por último, que, en la mayoría de los casos, es necesaria una valoración conjunta de varios de los indicios apuntados no siendo pues correcta su consideración aislada¹⁶.

¹⁶ A mayor abundamiento, las consideraciones de NAVARRO EGEA sobre indicios de ajenidad y dependencia son también aquí de sumo interés. La autora se refiere a los indicios analizados por el TEAC en su Resolución de 26 de febrero de 2009, R. G. 278/2007 (NFJ032550). En su opinión, «la argumentación del Tribunal resulta de gran interés práctico a la vista de las consideraciones realizadas sobre cómo han de ser apreciados determinados indicios de dependencia y ajenidad, válidas tanto para los profesionales que actúan en nombre propio como para los que lo hacen a través de sociedades interpuestas. Con tal propósito, entiende que no existen tales indicios determinantes de una relación laboral como consecuencia de los hechos siguientes:

- a) La ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del profesional.
- b) La periodicidad mensual y el importe uniforme de las facturas emitidas por las sociedades. En este caso, lo relevante es que se pueda constatar que se trata de anticipos a cuenta de la liquidación de los honorarios que se hace a final de año, en la que se tienen en cuenta la facturación que cada profesional ha generado, la facturación cobrada, y los gastos que la sociedad ha satisfecho a cuenta de cada profesional y que se le repercuten, de modo que pueda resultar el abono de cantidades adicionales o lo contrario. Y, a efectos de acreditar esta realidad, cabe recordar que la LSP permite que el contrato social contemple estos acuerdos en cuanto a la participación en los resultados de la actividad profesional.
- c) La identificación del lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la sociedad profesional. Tal realidad puede tener lugar en el caso de una actuación autónoma y por cuenta propia del profesional (...). En todo caso, se considera prueba de la autonomía del profesional la mención expresa en los contratos de arrendamientos de servicios de que los profesionales no utilizarán los medios de la entidad, así como la constatación física de que los profesionales no tengan despacho asignado, ni extensión telefónica, ni equipo de trabajo asignado, secretaria personal, etc., aunque sí mantengan reuniones con los clientes en dichas instalaciones.
- d) La existencia de justificantes de gastos que tienen por destinatario al profesional y su registro contable en la sociedad profesional. A juicio del Tribunal, son irrelevantes cuando se acredita que dichos gastos se repercuten finalmente al cliente, no suponiendo coste ni medios propios ni del profesional ni de la entidad. Ni existe indicio de relación laboral cuando se trata de gastos ajenos a la actividad profesional, propios del profesional que son inicialmente pagados por la sociedad, cuando queda acreditado que se repercuten al final de año a los profesionales y que, por ejemplo, responden a prácticas comerciales que permiten conseguir mejores precios, descuentos, como consecuencia de una contratación concentrada (*renting*, agencias de viajes, seguros médicos, etc.). Y para justificar tales comportamientos se admite la presentación de acuerdos con agencias de viajes, líneas aéreas y demás entidades que permitan verificar estas ventajas comerciales, y demás justificantes que acrediten la repercusión de los gastos al profesional». NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales». Estudio publicado en la obra colectiva *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, ed. Civitas, 2012, págs. 337 a 388.

4. LA RESOLUCIÓN DE LA DGT DE 13 DE ABRIL DE 2015 (CONSULTA VINCULANTE V1148/2015)

La DGT, por fin, el 13 de abril de 2015, dicta su Resolución V1148/2015 (NFC053864) que trata de forma transversal la nueva fiscalidad de los socios profesionales. De forma transversal, decimos, porque aborda diferentes cuestiones en el ámbito del IRPF, del IVA y del IAE, de las que vamos a centrarnos exclusivamente en las concernientes al IVA.

La resolución se inicia con una completa cita normativa, administrativa y jurisprudencial de la que se concluye que «la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Señalar, tan solo, que la expresión «dependencia laboral» no es exactamente la que el artículo 10 de la directiva utiliza sino, más bien, la de «cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación». Es cierto que el citado artículo se refiere, también, a personas vinculadas «a su empresario por un contrato de trabajo». Pero está claro que cuando esta última circunstancia concurre estamos, sin duda, ante la existencia de lazos de subordinación y, por tanto, ante un supuesto de no sujeción al impuesto. La cuestión que ha de centrar pues nuestra atención es por tanto el análisis de esas otras «relaciones jurídicas» susceptibles de crear tales lazos. Ambas, eso sí, se pueden considerar, en términos prácticos, como situaciones de dependencia laboral o asimiladas. Y es obvio que en el ámbito de tales relaciones ajenas a un contrato de trabajo, el análisis caso por caso es lo que procede.

Y en este contexto, la DGT distingue dos situaciones. La primera, «cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad». Y la segunda, cuando «la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad». Mientras que en el primer caso las prestaciones de servicios que el socio realiza están sujetas al IVA, en el segundo no. Pero analicémoslo con más detenimiento.

El que el socio se procure y organice él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad, significa que los «medios principales» para realizar la actividad son de titularidad del socio. Sin embargo, puede ocurrir que tales medios sean titularidad de la sociedad de la que se es socio y este ejerza individualmente la profesión. Esto ocurrirá cuando estemos ante una sociedad de medios. Es cierto pues que la «titularidad» es un indicio, pero no es en sí misma determinante. Este no es, parece, el criterio de la DGT para quien «tratóse de socios que prestan sus servicios a una sociedad, en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que no concorra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios». Pero nótese que se señala «en la medida en que no **concurra** un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios» y no «en la medida en que

no **concorre** un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios»; cuestión esta terminológica de cierta importancia, ya que si se hubiese utilizado la expresión «concorre» hubiera quedado claro que en tales casos, esto es, en los que «la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad (...) corresponde a la propia entidad», no existe ordenación de medios propios. No obstante, al utilizar el término «concorra», hay que entender que no se está sujeto al IVA en la medida en la que el socio profesional no ordene tales medios, circunstancia, insistimos, que es lo que sucede en una sociedad de medios. Desde esta perspectiva, y así interpretado, el tiempo verbal utilizado es el correcto aunque hubiera sido deseable una mayor concreción y claridad.

Pero nótese que inmediatamente a continuación, la DGT afirma que «a este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio». Parece pues como si la DGT se quiera referir primero al supuesto general de socio-sociedad y, después, al supuesto en concreto de socio profesional-sociedad profesional. Y mientras que en el primer caso se habla de la «titularidad o el derecho de uso de los activos principales», en el segundo de «medios de producción», expresión, por su parte, que se utiliza exclusivamente en esta ocasión y cuyo significado no se define; expresión, recordémoslo, utilizada, eso sí, en la Nota 1/12 de la AEAT con relación a la calificación de la renta que los socios profesionales perciben de la sociedad profesional en la que participan. Es cierto, sin embargo, que ambas expresiones se utilizan como sinónimas y que, en realidad, la precisión que se hace no añade nada nuevo ya que interpretada en el contexto en el que se incluye se ha de entender necesariamente en el sentido de que si la titularidad de los medios de producción, esto es, de los activos principales para el ejercicio de la actividad, es del socio profesional, las prestaciones de servicio que este realiza en favor de la sociedad están sujetas al impuesto. En caso contrario, no. Y de ahí, precisamente, que la DGT afirme a continuación, y a modo de conclusión, que, «por tanto, en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, 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».

En definitiva, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional son de la sociedad, las prestaciones de servicio realizadas por el socio profesional están no sujetas al IVA. Por el contrario, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional es del socio, las prestaciones de servicio que este último realiza a favor de la sociedad, están sujetas al IVA siempre que concurren las circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen lazos de subordinación entre el socio y la sociedad «en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Hay que subrayar, sin embargo, que la DGT no habla de ordenación por cuenta propia de los medios de producción, sino de «ordenación de medios propios», y que en el caso concreto de sociedades profesionales se refiere expresamente a que hay que analizar si los «medios

de producción residen en el propio socio». Ordenación de medios propios no significa otra cosa que ordenación de los medios de los que se es titular. En consecuencia, la precisión que se hace con relación a las sociedades profesionales no deja de ser una reiteración de lo que se afirma con carácter general. Por el contrario, si la expresión «en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios», se interpreta en el sentido de que no concurra la ordenación de «otros» medios que son titularidad del socio, se puede concluir que, en tales casos, las prestaciones de servicios que se realicen están sujetas al IVA. ¿Y a qué medios de producción se pueden estar refiriendo? Pues parece que no pueden ser otros que la propia capacitación profesional, interpretación que no compartimos y que tiene un difícil encaje con la categórica conclusión general que con posterioridad la DGT hace, recordémoslo, que «por tanto en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, 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». Por su parte, tal interpretación significaría aceptar que las expresiones «medios de producción» y «activos principales» no son sinónimas ya que la titularidad de la capacitación profesional nunca es ni puede ser titularidad de la sociedad sino del propio profesional. Es, para entendernos, innata a la persona natural y, como tal, personal e intransferible. Difícilmente pues se puede entender que la expresión «titularidad o (...) derecho de uso de los activos principales» incluye tal capacitación. Pero de ser así, se abre sin duda una brecha para interpretar que en el caso de sociedades profesionales esta puede ser relevante, por ejemplo, cuanto el capital humano de naturaleza profesional reside exclusivamente en el socio. Y de ser así, hay que reconocer que la redacción de la resolución que comentamos no es muy afortunada y poco aporta en aras a la necesaria seguridad jurídica. Pretende, y lo consigue, un complicado equilibrio entre las resoluciones anteriores y la Nota 1/2012, equilibrio, eso sí, en detrimento de la seguridad jurídica; equilibrio que se puede entender como «flexibilidad», cierto, pero en detrimento, insistimos, de la seguridad jurídica y con un amplio margen a la conflictividad en lo que a su interpretación se refiere. En cualquier caso, esa no es ni puede ser la interpretación adecuada, máxime cuando la DGT concluye que «por tanto en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, 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», afirmación que excluye por naturaleza la capacitación profesional como activo principal y que exige interpretar que la expresión «activos principales» es sinónima a la de «medios de producción». Es cierto que el artículo 5 de la LIVA se refiere a los «factores de producción materiales y humanos» y que el TJCE, en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), al referirse a los medios de producción, habla también del personal, equipo y material necesario. Y en este sentido, se puede afirmar que la expresión «medios de producción» incluye los recursos humanos mientras que la de «activos principales» tan solo los elementos tangibles e intangibles. No obstante, también se puede entender que la expresión «activos principales» incluye igualmente el capital humano. Sea como fuere, no se puede entender que una u otra incluyan la capacitación profesional. En cualquier caso, la introducción de expresiones nuevas no aporta luz, sino inseguridad jurídica, y se han de interpretar, también, en el contexto comunitario. La «sombra» de la Nota 1/2012 parece sin duda planear

sobre tan sutiles expresiones que ensombrecen la necesaria claridad a pesar de que pretendan una flexibilidad que puede sin embargo convertirse en conflictividad. Este, sin duda, es un aspecto a precisar en posteriores resoluciones.

En cualquier caso, la DGT omite en sus conclusiones el argumento esencial que la jurisprudencia comunitaria utiliza, en concreto, quien soporta el riesgo económico derivado del ejercicio de la actividad. Este, y no otro, es el elemento determinante. Tanto es así, que en el resumen jurisprudencial que la DGT hace insiste reiteradamente en el mismo. Así, por ejemplo, y con relación a la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), señala que «los hechos decisivos (...) son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no solo del premio de cobranza que le abona el ayuntamiento (...) en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el ayuntamiento»; circunstancia que reitera al analizar la Sentencia Van der Steen. Sin embargo, la DGT no incorpora ni menciona expresamente este importante y decisivo criterio entre sus conclusiones salvo por remisión a lo señalado al referirse a las condiciones retributivas en las que se apunta que «por lo que se refiere a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia». Ocurre, no obstante, que el concepto de riesgo económico que la DGT describe no coincide con el que la jurisprudencia comunitaria utiliza. En efecto; mientras que para la DGT «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», para el TJCE existe riesgo económico «en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no solo (en los ingresos), sino también (en) los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios». Y aunque es cierto que «hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador», no hay que olvidar que en la jurisprudencia comunitaria el concepto de «riesgo económico» se construye en torno a la inevitable correlación entre ingresos y gastos o, mejor, en la medida en que la remuneración que se percibe esté en función no tan solo de los ingresos sino en los gastos en los que se incurre. Y en este sentido, es obvio que el hecho de que la retribución que el socio percibe esté vinculada al resultado de la actividad, es un indicio de que este soporta el riesgo económico de la actividad. Por el contrario, si dicha retribución no está vinculada al resultado de la actividad, es un indicio de que el socio no soporta el riesgo económico inherente a la actividad que la sociedad ejerce. Se dirá, y es cierto, que el plantea-

miento de la DGT conduce a idéntico resultado. Pero coincidiremos en que el planteamiento no es exactamente el mismo.

No obstante, y en eso sí que hay que reconocer un importante avance, la DGT no menciona ya el porcentaje de participación del socio como factor relevante ni se remite a las notas de ajednidad y dependencia como determinantes de la concurrencia de lazos de subordinación. Tampoco cita expresamente la capacitación profesional, como medio de producción por excelencia del socio profesional, aunque esta parece estar latente. En cualquier caso, la Resolución de la DGT es un avance importante con relación a resoluciones anteriores y una positiva aproximación a los criterios comunitarios. Quedan por superar los «dejes» propios del derecho laboral que son tan solo de utilidad para determinar uno de los supuestos de existencia de lazos de subordinación, pero no el único. No es pues correcto afirmar que «la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquella, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos». Y no es correcto tampoco afirmar que «la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Y no es correcto, porque lo adecuado es afirmar que, en tales casos, existen lazos de subordinación que permiten concluir la concurrencia de la necesaria independencia como nota definitoria de la existencia de una prestación de servicios sujeta al IVA. Y no es correcto, tampoco, porque en tales casos no necesariamente estamos ante una relación de carácter laboral.

Así mismo, se echa de menos una referencia a la Ley 2/2007. Es cierto, no obstante, que el concepto de sociedad profesional es más amplio que el recogido en la Ley 2/2007 y que es posible que a pesar de que trate de una sociedad a la que esta última es de aplicación, los servicios prestados por el socio estén sujetos al IVA en la medida de que su retribución esté vinculada al resultado de la actividad.

Retomando de nuevo las conclusiones que la resolución recoge, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales corresponden a la sociedad, la prestación de servicios que el socio realiza no está sujeta al IVA.

Por el contrario, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no corresponden a la sociedad, hay 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, en concreto, «las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad».

Con relación a las condiciones laborales, la DGT afirma que «debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad». Por tanto, prosigue, «la sujeción al Impuesto

sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del impuesto».

Excluido tal supuesto, «otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad», en concreto, «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».

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, «habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. 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. En estos casos, hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador».

Finalmente, es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el TJCE, el «incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia».

Por último, la DGT señala con acierto que «a diferencia de la reforma que ha tenido lugar en el ámbito del (IRPF), no ha habido ninguna modificación de la Ley 37/1992 en este sentido». Por consiguiente, considerando que el IVA «es un impuesto armonizado a nivel comunitario y atendiendo al principio de estanqueidad tributaria, no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo»; afirmación a la que hemos de añadir si la reforma en el IRPF era en tal sentido necesaria o si, por el contrario, ha contribuido a generar mayor inseguridad jurídica o, cuanto menos, una problemática innecesaria.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Parece evidente que la reforma del artículo 27 de la LIRPF está produciendo más dudas que las que su reforma pretendía solucionar.

En lo que al IVA se refiere, era a su vez necesario adaptar el criterio administrativo aplicado hasta hoy a la jurisprudencia comunitaria y muy particularmente a los *working papers* citados abandonando los tradicionales criterios vinculados a las notas de ajenidad y dependencia y, en definitiva, al control efectivo del socio en la sociedad. En este sentido, la Resolución de la DGT de 13 de abril de 2015 es sin duda un avance importante al respecto aunque hubiere sido deseable una mayor claridad y concreción en determinadas cuestiones.

En cualquier caso, y de su lectura, conviene destacar lo siguiente:

- Primero. El concepto de empresario o profesional en el IVA no tiene que coincidir con el recogido al respecto en el IVA.
- Segundo. Si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad no corresponden a la sociedad, la prestación de servicios realizada por el socio en favor de la sociedad no está sujeta al IVA en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios.
- Tercero. Si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad no corresponden a la sociedad, hay 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, en concreto, las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.
- Cuarto. Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, hay que analizar si el socio soporta el riesgo económico de la actividad, esto es, si su retribución está en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad, 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. Si es así, hay que concluir que no existen lazos de subordinación y, por tanto, que la actividad se realiza con carácter independiente.
- Quinto. Por lo que se refiere a la responsabilidad contractual, el incumplimiento de esta condición no es óbice para considerar una relación como realizada con carácter de independencia.

A lo anterior, hay que añadir las siguientes conclusiones:

- Primera. En el caso de sociedades de medios, la prestación de servicios realizada por el socio está en todo caso sujeta al IVA.
- Segunda. En el caso de sociedades profesionales a las que la Ley 2/2007 es de aplicación, las prestaciones de servicios realizadas por el socio en favor de la sociedad en la que este participa no están sujetas al IVA siempre que la retribución que este percibe por tal concepto esté desvinculada del resultado de la actividad.

- Tercera. En el caso de sociedades profesionales a las que la Ley 2/2007 no es de aplicación, las prestaciones de servicios realizadas por el socio en favor de la sociedad en la que este participa no están sujetas al IVA siempre que la retribución que este percibe por tal concepto esté desvinculada del resultado de la actividad y en el desarrollo de la actividad exista una identidad sustancial con el funcionamiento típico de las sociedades profesionales sensu stricto.
- Cuarta. En términos comunitarios, lo esencial es determinar si la actividad se realiza con carácter independiente.
- Quinta. Se considera que la actividad se realiza con carácter independiente, si quien presta el servicio soporta el riesgo económico de la actividad que este realiza.
- Sexta. Se considera que quien presta el servicio soporta el riesgo económico, si este asume también los gastos en los que se incurre en el desarrollo de la actividad.
- Séptima. Constituye un indicio de que se soporta el riesgo económico si la retribución que el socio percibe está vinculada al resultado de la actividad.
- Octava. A los efectos de determinar si la actividad se realiza con carácter independiente, el porcentaje de participación del socio profesional en la sociedad en la que este participa es irrelevante.
- Novena. El concepto comunitario de «lazos de subordinación» no se limita exclusivamente a los supuestos en los que existe una relación laboral.
- Décima. En consecuencia, a pesar de que no concurren las notas de ajenidad y dependencia, hay que analizar si existen lazos de subordinación que permitan concluir que la actividad económica no se realiza con carácter independiente.
- Undécima. Los indicios que permiten concluir si existen lazos de subordinación son, en términos comunitarios, las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad. De estos tres, el relativo a las condiciones retributivas del socio es determinante.
- Duodécima. En cualquier caso, es necesario analizar caso por caso.
- Decimotercera. En términos comunitarios, la capacitación profesional no es un elemento determinante que permita concluir la inexistencia de lazos de subordinación.
- Decimocuarta. En consecuencia, el concepto de «medios de producción» se ha de considerar en términos comunitarios sinónimo al de «activos principales» si bien es cierto que literalmente interpretado aquel incluye los factores de producción «materiales y humanos» y este último tan solo los «materiales». En cualquier caso, la capacitación profesional del socio profesional no se puede considerar incluida en ninguno de ambos conceptos ya que, por su naturaleza, esta es innata a la persona y, como tal, intransferible.

- Decimoquinta. Sería deseable que en aras a la seguridad jurídica la DGT, en posteriores resoluciones, clarifique y concrete las expresiones «activos principales» y «medios de producción» disipando toda duda sobre la «capacitación profesional» y sobre el alcance de la expresión «en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios» y que en ocasiones se omita a pesar de referirse a idéntica situación.

MODIFICACIONES EN IVA PARA 2015 (I)

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

EXTRACTO

La Ley 28/2014 introduce diversas modificaciones en la Ley del IVA, dirigidas a mejorar su técnica legislativa y a facilitar el funcionamiento del impuesto. Las principales modificaciones introducidas se refieren a la no sujeción de los entes públicos cuando actúan a través de otras entidades, a ciertas operaciones inmobiliarias, a las transmisiones de negocios en marcha, a las agencias de viajes, a las operaciones de importación y a la tributación de los servicios prestados a distancia. Asimismo, se modifican otros aspectos, como son el tipo impositivo aplicable a los productos sanitarios, la modificación de la base imponible en los supuestos de impago o el régimen especial de los grupos de entidades.

Palabras claves: Administraciones públicas, negocios en marcha, agencias de viajes, importaciones, grupos de entidades y material sanitario e impagos.

CHANGES IN THE SPANISH VAT LAW 2015 (I)

Francisco Javier Sánchez Gallardo

ABSTRACT

Law 28/2014 introduces some changes in the Spanish VAT Law, intended to improve its technical features and to make easier the functioning of the tax. The main changes relate to the non taxation of public bodies when they act throughout other entities, to certain real state transactions, to the selling of on going concerns, to the tour operators special margin scheme, to imports and to the taxation of certain services provided on a remote basis. Moreover, some other topics are modified, like the tax rate applied to health products, the tax amount and its change in the case of unpaid invoices or the VAT grouping special scheme.

Keywords: Public bodies, on going concerns, tour operators, imports, VAT grouping, health products and non-payments.

Sumario

1. Introducción
2. Modificaciones dirigidas a propiciar un funcionamiento más adecuado del tributo
 - A. No sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos
 - B. Exención de ciertas operaciones inmobiliarias
 - C. Régimen especial de las agencias de viajes
 - D. Liquidación del IVA a la importación
 - E. Nuevas reglas de localización para servicios prestados a distancia y régimen de mini ventanilla única

1. INTRODUCCIÓN

2014 ha sido un año de reformas en materia tributaria, la más importante de las cuales es, sin duda, la que ha dado lugar a la aprobación de la Ley 27/2014, que regula el nuevo Impuesto sobre Sociedades. En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se refiere, las modificaciones que se han introducido en su normativa reguladora tienen un calado declaradamente menor, no obstante lo cual debe huirse del error de restarles sustantividad, ya que tanto por la dificultad técnica de las materias a las que se refieren como por la relevancia de los sectores a los que afectan, es importante prestarles atención.

Estas modificaciones se incluyen en la Ley 28/2014, que ha modificado la Ley 37/1992, reguladora del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo, entre otras, y en el Real Decreto 1073/2014, que ha procedido a revisar los Reglamentos del IVA y de facturación, aprobados, respectivamente, por los Reales Decretos 1624/1992 y 1619/2012.

El número de preceptos en los que han incidido las citadas normas es muy considerable, por lo que hemos procedido a su agrupación, distinguiendo entre medidas dirigidas a procurar un mejor funcionamiento del tributo, medidas cuya pretensión es la lucha contra el fraude y ajustes técnicos en la normativa reguladora del tributo, algunos de ellos de gran trascendencia, como veremos.

2. MODIFICACIONES DIRIGIDAS A PROPICIAR UN FUNCIONAMIENTO MÁS ADECUADO DEL TRIBUTO

A. NO SUJECCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR LOS ENTES PÚBLICOS

De las medidas dirigidas a mejorar el funcionamiento del tributo, la primera de ellas es la nueva redacción del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, el cual regula la siempre difícil relación entre los entes públicos y el IVA conjuntamente con su artículo 5, del cual es importante no olvidar su incidencia en este contexto.

Quizá merezca la pena hacer un par de comentarios con carácter previo al análisis de las modificaciones que se introducen por la Ley 28/2014.

El primero de ellos sería el **antecedente comunitario** de la no sujeción, que se encuentra, como es sabido, en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, en cuyo detalle no entraremos, pero del que señalaremos que refiere dicha no sujeción a la actuación directa de los entes públicos –descartando su procedencia cuando lo hacen a través de operadores privados– y como autoridad pública –en el

ámbito que les es propio, ajeno al funcionamiento del mercado—, en los términos que reiteradamente ha señalado la jurisprudencia [entre otras, Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, como las de 26 de marzo de 1987, asunto Comisión contra Países Bajos, C-235/85 (NFJ000268), o de 12 de noviembre de 2009, asunto Comisión contra España, C-154/08 (NFJ035917)] y con ella la doctrina. Como cierto corolario de lo anterior, se descarta la aplicación de la citada no sujeción cuando la misma ha de producir distorsiones de la competencia, tanto si la misma opera en perjuicio de terceros como si lo hace en contra del propio ente público. Este antecedente puede ser relevante para contextualizar las modificaciones introducidas en la Ley del IVA.

En segundo lugar, hay que tener presente la razón de ser de la no sujeción, que bien cabe referir al consumo colectivo que se grava en sede de los entes públicos cuando los mismos adquieren bienes y servicios que son usados en el desarrollo de sus funciones públicas, dando lugar, con ello, a la entrega de bienes y servicios de provisión pública. Supuestos en los cuales estos bienes y servicios no admiten la aplicación del principio de exclusión a su provisión o son de uso obligatorio por los ciudadanos, pueden ser buenos ejemplos de lo anterior. En estos casos, la referida no sujeción sustituye al gravamen del consumo que se realiza habitualmente mediante la aplicación del normal procedimiento de repercusión y deducción del IVA soportado por empresarios o profesionales. La no sujeción de las entregas de bienes y servicios realizadas por entes públicos en estos términos, junto con la imposibilidad de deducir por parte de estos el IVA soportado, genera la sustitución de efectos a la que nos referíamos.

Con estos antecedentes, las modificaciones que se han introducido en la norma van dirigidas, como señala la exposición de motivos de la misma Ley 28/2014, a aclarar la aplicación del impuesto a este ámbito de la economía, aunque mucho nos tememos que no han terminado de conseguir su objetivo o al menos en toda la extensión de lo esperado. Centrados en el precepto, los ámbitos en los que se incide son los siguientes:

- a) La delimitación de lo que cabe considerar como Administración pública (esta es la terminología que se ha pasado a utilizar) a estos efectos.
- b) La actuación de las Administraciones públicas a través de entes instrumentales (después delimitaremos mejor este concepto).
- c) La situación específica de los medios de comunicación públicos.

En lo que se refiere a la delimitación subjetiva de lo que se debe considerar como **Administración pública** a estos efectos, la norma lo detalla de manera expresa, recibiendo este calificativo las siguientes:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las universidades públicas y las agencias estatales.

- d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

Con esta dicción, que es transposición prácticamente literal del segundo párrafo del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, se especifica con claridad la referencia de la no sujeción a las operaciones realizadas por las Administraciones públicas territoriales y por el resto de entidades vinculadas a las mismas con funciones claramente públicas, ello en relación con las operaciones realizadas con contraprestación o a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria, como así ha sido desde la implantación del IVA en nuestro país.

En esta relación hay dos **elementos** que, sin embargo, resultan **llamativos**:

- 1.º La consideración como Administraciones públicas de las universidades públicas, siendo que su actividad es, en gran medida, comparable a la de las universidades privadas. Bien es cierto que el artículo 13.2 de la Directiva 2006/112/CE permite a los Estados comunitarios establecer la no sujeción de las actividades que la misma directiva exime, como es el caso de la enseñanza [art. 132.1 i)] cuando se realizan por entes públicos, pero salvo que se pretenda establecer alguna particularidad para las universidades públicas respecto a las privadas que vaya más lejos de lo que sería la aplicación de la exención de los servicios docentes en términos de equivalencia, es llamativa la referencia que se hace a las mismas.
- 2.º La mención de las entidades con funciones de control sobre sectores de la actividad, que en lo que se refiere a las citadas funciones de control puede tener sentido, pero que se configura en la norma en unos términos de amplitud que podrían conducir a conclusiones fuera de toda lógica.

La misma norma indica que no tendrán la consideración de Administraciones públicas las **entidades públicas empresariales** estatales y los **organismos asimilados** dependientes de las comunidades autónomas y entidades locales. Esta especificación, introducida en la tramitación parlamentaria del precepto, puede dificultar su comprensión.

Una de las modificaciones introducidas en la nueva redacción del artículo 7.8.º de la Ley del IVA es la desaparición de la referencia que se hacía en él a la actuación de los entes o Administraciones públicas a través de entidades mercantiles o empresas públicas, desaparición que, en consonancia con la relativa ampliación que se ha hecho a su actuación indirecta, bien podía interpretarse como indicativo de que la forma en la que se produjese la actuación del ente público, sin más, no era determinante de su sujeción al impuesto o no. De este modo, actividades desarrolladas por entes públicos a través de entidades personificadas, mercantiles o no, en cuanto se mantuviesen en la esfera de lo público, sin intervención privada, y supusieran una actuación como autoridad pública, habrían de considerarse no sujetas al impuesto, con la única restricción de la no distorsión de la com-

petencia [supuesto que la misma se refiriese a actividades que determinan el ejercicio de algún tipo de autoridad pública, y no por referencia a cualquier supuesto en el que se produzca una actuación de privados, como parece indicar la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2014 (NFJ056742), que interpretada en sus términos literales, podría conducir a la sujeción de actividades desarrolladas directamente por Administraciones públicas con el único argumento de que otras han decidido su provisión privada, al margen de su naturaleza, lo cual ha de considerarse exagerado].

Esta interpretación, que es plenamente coherente con el principio de neutralidad, difícilmente se compadece con la exclusión que hace la norma para las entidades públicas empresariales, que se efectúa sin más referencia que la formal, esto es, que la circunstancia de que la entidad de que se trate venga configurada como pública empresarial. Operaciones o actividades desarrolladas en condiciones equivalentes no deberían divergir en su tratamiento por la mera circunstancia de que la Administración pública territorial competente haya decidido su provisión de uno u otro modo.

Sea como fuere, el caso es que entidades públicas empresariales están excluidas de la no sujeción que establece la norma para las operaciones realizadas por Administraciones públicas (y cabe entender que igualmente de la no sujeción que analizaremos a continuación para las operaciones realizadas por las entidades instrumentales de las que pudieran ser destinatarias).

Delimitado el perímetro subjetivo de lo que cabe considerar como Administraciones públicas, la no sujeción de las operaciones realizadas por estas cuando su actuación se produce sin contraprestación o a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria se mantiene en los mismos términos que hasta 31 de diciembre de 2014. A este respecto, haremos un par de comentarios adicionales:

- 1.º No olvidemos que la posible no sujeción de las operaciones realizadas por las Administraciones públicas puede venir dada tanto por la aplicación del artículo 7.8.º de la Ley del IVA como de su artículo 5. Dicho con otras palabras, la referida no sujeción puede deberse a la ausencia de contraprestación, a su naturaleza tributaria, o la consideración de la misma como realizada al margen de cualquier tipo de actividad que se pueda entender como empresarial o profesional. Así se desprende de la interpretación sistemática de la Ley del IVA y ha sido indicado igualmente por el TJUE en Sentencias como la de 26 de junio de 2007, asunto *Hutchison 3G UK* y otros, C-369/04 (NFJ028751).

Operaciones realizadas por Administraciones públicas en el desarrollo de actividades en las que no se pueda considerar que están actuando como empresarias o profesionales han de ubicarse extramuros del ámbito de aplicación del tributo, resultando, por tanto, no sujetas al impuesto, y ello incluso en la hipótesis de que se obtenga una contraprestación por ellas y esta sea no tributaria.

- 2.º La forma en la que la Ley del IVA concreta la actuación como autoridad pública que establece la Directiva 2006/112/CE es, cuanto menos, peculiar, ya que la refiere a la ausencia de contraprestación o a la naturaleza tributaria de la misma, caso de que exista. Esta referencia es llamativa no tanto por el ámbito al que se

refiere como por la existencia de operaciones que, en aplicación de la directiva muy probablemente habrían de considerarse no sujetas pero que, conforme a la norma interna, reciben un tratamiento distinto. Tal es el caso, sin entrar en mayores detalles, de las operaciones retribuidas mediante precios públicos (y que no parece fácil resolver apelando al concepto de empresario o profesional sin más).

El segundo ámbito en el que ha incidido la norma es el que probablemente ha tenido más peso en la modificación introducida; se trata de la aplicación del IVA a los denominados muchas veces como **entes instrumentales** o, con algo más de precisión, las entidades de las que se sirven las Administraciones públicas para el aprovisionamiento de ciertos servicios públicos.

La evolución que se ha producido en relación con dichas entidades, y que ha desembocado en la modificación de la ley que nos proponemos analizar, merece cierto comentario.

De este modo, la originaria Ley del IVA, Ley 30/1985, nada decía sobre el particular, siendo el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2028/1985, el que establecía la sujeción al impuesto en todo caso de las operaciones en las que los entes públicos actuaran por medio de empresa privada, mixta o, en general, de entidades mercantiles. Esta mención fue incorporada, tal cual, a la Ley 37/1992, dotándose del adecuado rango legal a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1993.

En la aplicación de un tributo que se supone neutral y que no atende, o se supone que no lo hace, a meras cuestiones formales, esta sujeción en todo caso para operaciones realizadas frente a terceros resultaba cuestionable, pero coherente con la reputación en todo caso como empresario o profesional de las entidades mercantiles que establecía la Ley del IVA hasta finales de 2008. En el ámbito interno, esto es, en relación con las operaciones realizadas entre estas entidades y las Administraciones públicas que las habían constituido, la referida sujeción daba lugar a disfunciones completamente carentes de sentido. Estas disfunciones dieron lugar a la creación, por parte de la Dirección General de Tributos, DGT en lo sucesivo, de la denominada «doctrina del órgano técnico jurídico», expresada en un número considerable de consultas y en la que el Centro Directivo vino a situar extramuros del impuesto las operaciones realizadas entre dichas entidades y sus Administraciones públicas accionistas, considerándolas no sujetas al tributo, a la vez que se excluía el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con las mismas.

Esta construcción, que se podía considerar acorde con el espíritu del impuesto, pero que no tenía fácil encaje en la interpretación literal de la norma, fue discutida por el Tribunal Supremo, que, comenzando por la importante Sentencia de 16 de mayo de 2011 (NFJ044368), apeló en exclusiva a la dicción literal de la norma para señalar la sujeción en todo caso de estas operaciones. Esta dialéctica entre las opiniones administrativa y jurisdiccional se pone de manifiesto en el concienzudo informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 6 de julio de 2012.

La norma que ahora comentamos viene a intentar **poner orden en todo este embrollo**, aunque mucho nos tememos que sin terminar de afrontar la múltiple variedad de situaciones que se puede presentar.

Aunque no sea el orden que sigue la norma, quizá sea ilustrativo comenzar por el segundo de los párrafos que se dedica a esta cuestión, que es el cuarto del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, conforme al cual no estarán sujetos al impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, TRLCSP en lo sucesivo, a favor de las Administraciones públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

Los **elementos** en los que se puede descomponer el análisis de este supuesto de no sujeción son los siguientes:

- a) Su referencia en exclusiva a prestaciones de servicios.
- b) La delimitación de las entidades cuyas prestaciones han de considerarse no sujetas.
- c) La identificación de los destinatarios en los que puede incidir esta no sujeción.

La **referencia objetiva** de la norma de no sujeción es clara; se limita exclusivamente a prestaciones de servicios, quedando fuera de la misma operaciones que hayan de considerarse como entregas de bienes. Más allá de lo chocante que pueda resultar esta discriminación, que sin duda trae causa de la forma en la que se había delimitado la doctrina del órgano técnico jurídico, a la que antes ya hicimos referencia, y que con el adecuado soporte normativo bien se podía haber ampliado, lo que en términos prácticos es más relevante es la adecuada delimitación entre unas y otras operaciones, partiendo para ello de lo dispuesto en los artículos 8 y 11, reguladores, respectivamente, de ambas modalidades del hecho imponible.

Esta distinción puede resultar especialmente dificultosa en el ámbito de los contratos de ejecución de obra inmobiliaria, en los cuales hay que contar con elementos tales como el coste de los bienes aportados por el contratista o su calificación como de construcción o rehabilitación de edificaciones. En casos en los que la obra se realice fundamentalmente con medios ajenos, el impacto final para la Administración pública contratante ha de ser el aproximadamente mismo, ya que sea en forma de cuotas soportadas por el ente instrumental no deducibles como consecuencia de la no sujeción, sea como cuotas repercutidas a la Administración en caso contrario, el montante de IVA que habrá de soportar la Administración será muy aproximadamente equivalente. En el entendido de que dichas cuotas no son deducibles para esta, como decíamos, no debería haber una diferencia sustancial entre la carga tributaria soportada en uno y otro caso.

Por el contrario, en supuestos en los que los referidos medios instrumentales usen recursos humanos propios en la realización de las obras, el impacto que pueden sufrir las Administraciones públicas en función de la calificación de los trabajos puede diferir muy considerablemente.

Al margen de estas disquisiciones, lo que se establece con claridad es que prestaciones de servicios que cumplan los requisitos subjetivos que analizaremos a continuación pasan a calificarse como no sujetas al impuesto, tal y como había indicado la DGT y el Tribunal Supremo no había terminado de compartir.

Las entidades cuyos servicios pueden calificarse no sujetos por mor de la norma que comentamos se definen por referencia a la norma sobre contratación administrativa. De este modo, el **perímetro subjetivo** de la no sujeción se delimita mediante un doble requisito:

- a) Las entidades a las que resulta aplicable han de ser entidades de las referidas en el artículo 3.1 del TRLCSP.
- b) Dichas entidades deben estar participadas al 100 % por las Administraciones públicas.

El citado artículo 3.1 del TRLCSP cita, señalándolos como integrantes del sector público, los siguientes entes, organismos y entidades:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las universidades públicas, las agencias estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.
- d) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50 %.
- e) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren el artículo 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y la legislación de régimen local.
- f) Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 % por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.
- g) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
- h) Cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.
- i) Las asociaciones constituidas por los entes, organismos y entidades mencionados en las letras anteriores.

Huelga señalar la amplitud de una norma que, amén de las redundancias con el mismo artículo 7.8.º de la Ley del IVA, que probablemente encuentra aquí su fuente, delimita un sector público de variado espectro, como por otra parte corresponde a una ley que pretende disciplinar la contratación pública.

De las entidades a las que se refiere el precepto, las de mayor interés son las relacionadas en las letras d), f) y h), por lo que atañe a su calificación como entes instrumentales, esto es, de entes constituidos al objeto de desarrollar determinadas funciones o actividades que, ejecutadas directamente por la Administración pública, en muchas ocasiones se enfrentan a dificultades derivadas de la falta de agilidad que puede tener la Administración territorial en su normal funcionamiento.

Hay que tener en cuenta, no obstante, la ampliación de contenido que supone el no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública, como reza expresamente la exposición de motivos de la norma, con lo que se abre la puerta a que diversas Administraciones públicas constituyan entes instrumentales para la prestación de servicios y los mismos hayan de considerarse no sujetos al impuesto, ello en los términos que analizaremos a continuación.

Esta relativa amplitud, sin embargo, se corrige por la Ley del IVA, que requiere a los efectos de la no sujeción que las Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de las referidas entidades, requisito que puede suscitar problemas en la interpretación de la norma.

De entrada, hay que tener en cuenta la incoherencia que supone respecto a la norma sustantiva de la que probablemente el precepto trae causa, que en cualquiera de los supuestos que se ha relacionado señala como suficiente una participación mayoritaria para que opere la atribución de la condición de entidad integrante del sector público.

Si la norma de no sujeción que comentamos se supone que ha de ser la transposición a la Ley del IVA de la relativa *vis expansiva* que tiene el TRLCSP, no se entiende el por qué de esta diferencia, todavía más cuando la misma fue introducida en el trámite parlamentario (el Proyecto de Ley aprobado por el Gobierno no podía ser objeto de reproche alguno en este punto), de donde cabe deducir que la diferencia es debida a la voluntad del legislador, que así ha querido que resulte. Sea como sea, el caso es que, de las entidades que cita el referido artículo 3.1 del TRLCSP, únicamente aquellas que estén participadas al 100% por las Administraciones públicas serán tales que sus servicios, o parte de ellos, resulten no sujetos al impuesto. Hasta aquí la parte más fácil del análisis.

Como anunciábamos, el punto más controvertido de la norma de no sujeción que analizamos es la **especificación de los destinatarios** a los que pueden afectar la norma, debiendo especificarse si la no sujeción es aplicable exclusivamente a los servicios prestados a la Administración pública titular íntegra de la entidad que presta el servicio o si cabe su extrapolación a otros supuestos. Esta es una cuestión que no admite una contestación fácil.

Si atendemos a la dicción del precepto, el mismo refiere la no sujeción a los servicios prestados por este tipo de entidades «a favor de las Administraciones públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten

la titularidad íntegra de los mismos». La duda viene dada por el alcance que haya de darse a las demás entidades que, junto con las Administraciones públicas de las que dependan las entidades prestadoras de los servicios, son acreedoras a la no sujeción y, más concretamente, si la referencia a «otra íntegramente dependiente» ha de entenderse como relativa a cualquier tipo de entidad o únicamente a Administraciones públicas que sean dependientes de la Administración pública que tiene la titularidad de la entidad prestadora. A título de ejemplo, lo que se cuestiona es si los servicios prestados por una entidad mercantil de capital cien por cien público a otra entidad mercantil igualmente de capital cien por cien público, ambas contraladas por la misma Administración pública, pueden y deben considerarse no sujetos al impuesto.

La norma que comentamos no distingue, por lo que bien podríamos acudir al aforismo *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, concluyendo que no procede hacer distinción en la conclusión, y admitiendo una aplicación relativamente amplia de la norma.

Más dudosa resulta la cuestión desde la perspectiva de la exposición de motivos de la Ley 28/2014, que señala que: «la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones públicas íntegramente dependientes de las anteriores». La dicción que transponemos parece inducir una interpretación más limitada de la norma de no sujeción, limitada a servicios prestados a las Administraciones públicas, no en otro caso, admitiéndola tanto cuando los mismos son prestados a la que ostenta la titularidad de la entidad prestadora como cuando tienen como destinatarios a otras Administraciones públicas, aunque a condición de que sean dependientes de la anterior. Entidades que estén excluidas de la condición de Administraciones públicas parece que se excluyen igualmente del perímetro de la no sujeción que analizamos.

Llegados a este punto, y más allá de la dicción de la norma y de su exposición de motivos, quizá merece la pena indagar un tanto en la *ratio legis* tanto de la doctrina del órgano técnico jurídico como de la relativa legalización que se ha acometido de la misma.

En una primera aproximación, bien se podría pensar que la citada razón de ser se encuentra en la extensión a las citadas entidades del mismo tratamiento que se prescribe para las Administraciones públicas, siendo que cuando las mismas vienen a cumplir los requisitos que ha establecido la jurisprudencia, actuación directa por el ente público y en tanto que autoridad pública, lo que procede es su no sujeción. De ser este el caso, no se entiende que la equiparación con los entes públicos dependa de la condición del destinatario, por más que en la construcción previa de la norma lo lapidario de la misma dificultara, cuando no impedía, que dicha equiparación desplegara sus efectos extramuros del ámbito interno de la Administración pública y de sus entidades dependientes.

En esta idea, la no sujeción que comentamos debería operar tanto en los servicios prestados a las Administraciones públicas titulares de las entidades prestadoras de los mismos como en el resto de servicios prestados por las mismas, con la única restricción de la no distorsión de la competencia, expresamente dispuesta en la Directiva 2006/112/CE y que sigue sin constar en la norma interna.

Alternativamente, se podría entender que la regla de no sujeción encuentra su fundamento no ya en el artículo 13 de la Directiva, sino en el 11, regulador, por así decirlo –su parquedad no

parece que permita decir que realmente lo regula—, del régimen de grupos de IVA y que, después de las sentencias del pasado año, debería ser aplicable en este ámbito de la actividad como en cualquier otro, aunque no parezca ser esta la idea de nuestro legislador.

La no sujeción de operaciones realizadas entre entidades jurídicamente independientes pero estrechamente vinculadas en órdenes diversos bien podría sustentarse en esta norma, que es facultativa para los Estados comunitarios y de la que estos pueden hacer uso configurándola como igualmente facultativa para sus contribuyentes, como ocurre en nuestro país, o de manera obligatoria para ciertos supuestos, como se hace en otros.

De ser este caso, llegaríamos a la misma conclusión, por cuanto la actuación *ad intra* habría de calificarse como no sujeta al impuesto, incluyendo dentro de su ámbito al conjunto de entidades que formase parte de este especial grupo de entidades, pero *ad extra* habría de ser el grupo, en este caso público, quien actuase (todo ello en el contexto de un régimen de grupos que se adecuase de manera más fidedigna a lo que dispone la Directiva). De nuevo con el límite de la interdicción de la distorsión de la competencia, la conclusión a la que habría de llegarse es la de una aplicación mucho más amplia de lo que parece haber en la *voluntas legislatoris*.

En última instancia, lo que subyace a estas consideraciones es la aplicación pura y simple del principio de neutralidad o igualdad de trato, que difícilmente se compadece con una norma que parece querer que la forma en la que se provisionan los servicios públicos —directamente por las Administraciones públicas o indirectamente a través de entidades que la propia norma administrativa califica como integrantes del sector público— no interfiera en su régimen de tributación por IVA.

Hemos dejado para después el comentario al cuarto párrafo del artículo 7.8.º de la Ley del IVA porque su contextualización parece más fácil a la luz de los comentarios anteriores. De este modo, la no sujeción que venimos analizando se extiende a los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1 n) y 24.6 del TRLCSP la condición de **medio propio instrumental** y servicio técnico de la Administración pública encomendada y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

De estos preceptos, el primero se limita a excluir, aunque con ciertas cautelas, estas encomiendas de gestión del ámbito de aplicación de la citada norma. La delimitación de lo que ha de considerarse como medio propio se hace por el citado artículo 24.6, que señala que «los entes, organismos y entidades del sector público podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando estos ostenten sobre los mismos un control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios. Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública».

El mismo precepto especifica que el citado control análogo se entenderá que concurre cuando los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o entidad, un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios y puedan conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos, de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante, y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.

Esta condición de medio propio y servicio técnico deberá reconocerse expresamente por la norma que cree las entidades respectivas o por sus estatutos, que habrán de determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos, lo que determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas.

En casos en los que los medios propios instrumentales presten sus servicios a las Administraciones públicas que los controlen, la no sujeción que venimos comentando no parece que haya de suscitar mayores dudas. En otro supuesto, esto es, en aquellos casos en los que los servicios prestados puedan tener otros destinatarios, serían trasladables las mismas reservas que se han expuesto para el resto de entidades a las que se refiere el artículo 3.1 del TRLCSP.

La no sujeción que venimos analizando se completa, como podría parecer lógico, con la **no deducción** del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones no sujetas.

En el caso de entidades que únicamente realicen este tipo de operaciones, esta no deducción parece que habría de ser completa, por lo que, a salvo del comentario que haremos más adelante, no deberían suscitarse mayores dudas. Más complejo es el supuesto de las entidades que junto con estas operaciones no sujetas realizan otras que sí puedan estarlo por razón de su naturaleza o destinatarios. Esta situación se analiza por un nuevo precepto, que es el artículo 93.cinco de la Ley del IVA (aunque si de afectación parcial se trata, quizá hubiera sido más adecuado el 95), conforme al cual los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de la Ley del IVA podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo, prescribe la norma, salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

El mismo precepto indica que el cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No se especifica en la norma el criterio que cabe utilizar a estos efectos, limitándose a exigir que sea razonable y homogéneo. Obvio resulta señalar que una atribución proporcional a las cifras de ingresos correspondientes a unas y otras operaciones podría considerarse como uno de estos criterios; sin embargo, nada impide la utilización de otros, a condición de que alberguen las notas de razonabilidad y homogeneidad que acabamos de señalar [la referencia a la Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, asunto Securenta, C-437/06 (NFIJ027750), es obligada].

En la hipótesis de que atendamos a las cifras relativas de negocio, hay un matiz que es importante que tengamos en cuenta, que es la incidencia que puede tener a estos efectos la percepción

de subvenciones o, más en general, de ingresos que no puedan ser considerados contraprestación de las operaciones.

Si de lo que se trata es de determinar la utilización de los bienes y servicios adquiridos por entidades que a la vez realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que no lo están por mor de la no sujeción que establece el artículo 7.8.º de la Ley del IVA, lo que estamos procurando es la concreción de la afectación a unas y otras actividades. En esta concreción, las contraprestaciones correspondientes a unas y a otras bien puede utilizarse como criterio para la atribución proporcional que pretendemos. En esta tarea, ingresos que no puedan considerarse contraprestación, o parte de ella, de las operaciones deberían quedar al margen de este cálculo.

No hace falta decir que de lo que estamos avisando en el párrafo anterior es de la tentación de acudir de nuevo al recurso de la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata, aspecto sobre el cual el TJUE ya estableció su criterio hace años y sobre el que no vamos a volver (a pesar de que la dicción del precepto que se incluía en el Proyecto de Ley que aprobó el Gobierno bien puede pensarse que iba en esta línea). Sobre este tema volveremos después.

La norma que comentamos incluye un inciso adicional, conforme al cual no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de la Ley del IVA.

En una primera lectura, la norma podría considerarse coherente; sin embargo, en determinados contextos, en los que los sujetos pasivos duales acudan a criterios generales para la determinación de su IVA deducible, puede dificultar su aplicación práctica. Es algo así como si a contribuyentes que aplican la regla de prorrata general se los indicase que en todo caso las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones no generadoras del derecho a la deducción están excluidas del derecho a la deducción, exclusión más propia de la regla de prorrata especial. Sea como fuere, el mandato de la norma es claro.

Finalmente, hemos de hacer referencia a la modificación que se ha introducido por referencia a las **televisiones públicas** y que aprovecharemos para indicar una última fuente de controversias. Efectivamente, a la letra l) del artículo 7.8.º de la Ley del IVA se le ha añadido un inciso, conforme al cual: «A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público».

El inciso de nuevo cuño acompaña una disposición en la que se establece la sujeción en todo caso de las actividades comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, pareciendo ser la *voluntas legislatoris* la calificación como sujetas al impuesto de las citadas actividades generadoras de ingresos publicitarios o susceptibles de su generación.

La controversia existente en relación con estas organizaciones es pública, como también lo es el criterio de la Administración tributaria, expresado en el Informe de 22 de julio de 2014, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección

de la AEAT, que entiende que en su actuación hay que considerar que concurren dos ámbitos de actividad, uno empresarial, que es el que da lugar a la obtención de ingresos por la prestación de servicios publicitarios, y otro público, no sujeto al impuesto, en el que las mismas actúan como Administraciones públicas, no sujeto al impuesto, lo que determina la no deducibilidad del IVA proporcionalmente correspondiente a este segundo.

La modificación legal que referimos parece querer enmendar esta situación, señalando la condición empresarial en todo caso de la actividad desarrollada por estas organizaciones, aunque habrá que estar a la doctrina administrativa, si la hay, o a la reacción de los tribunales, tanto en lo que se refiere a la situación existente a partir del 1 de enero de 2015 como en cuanto a los ejercicios anteriores.

Aprovecharemos la polémica existente en relación con las televisiones públicas para ilustrar el último de los comentarios que haremos en este análisis, relativo a la dificultad, en muchas ocasiones, de determinar cuándo hay realmente una prestación de servicios que pueda dar lugar a los efectos que ya hemos analizado, básicamente, la limitación en el derecho a la deducción que establece el nuevo artículo 93.cinco de la Ley del IVA, y cuándo lo que se produce es pura y llanamente la concesión de algún tipo de auxilio financiero por parte de la Administración para ayudar al sustento de determinadas actividades que se pretende incentivar. Este auxilio, que en muchas recibe la forma de subvención, no puede, por sí misma, limitar el derecho a la deducción, como ya sabemos, por lo que la determinación de cuándo existe realmente la citada prestación de servicios y cuándo no resulta trascendental, cuestión que trasciende con mucho de las pretensiones de estas páginas.

B. EXENCIÓN DE CIERTAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

El segundo de los ámbitos en los que ha incidido la Ley 28/2014 es el de las operaciones inmobiliarias, de nuevo con la pretensión de mejorar su funcionamiento aunque, como es casi imposible de evitar en este tributo, con efectos colaterales que pueden ser relevantes.

Las modificaciones que se han introducido en materia de exenciones inmobiliarias son tres:

- a) La revisión de la no exención de las entregas de terrenos.
- b) La exención de las operaciones realizadas por las juntas de compensación no fiduciarias.
- c) La renuncia a la exención.

El artículo 20.uno.20.º de la Ley del IVA establece la exención de las entregas de **terrenos rústicos** y demás que no tengan la condición de edificables, excluyendo de esta condición los calificados como solares por una Ley urbanística derogada en 1998 (omitiremos cualquier tipo de comentario respecto al anacronismo de la susodicha) y, desde el 1 de enero de 2015 sin distinción, también los urbanizados o en curso de urbanización, aunque no tengan aquella condición.

El cambio que se ha introducido ha sido la supresión de un requisito que establecía la norma y que resultaba de todo punto improcedente, como era el de que las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, únicamente se excluían de la exención cuando eran realizadas por los promotores de la urbanización, no así en otro caso. La eliminación de este requisito, que no hacía sino dificultar lo que ha de ser la aplicación del régimen normal de tributación que habría de corresponder a estas operaciones, y así lo ha indicado hasta el mismo TJUE [la Sentencia del TJUE de 28 de marzo de 1996, asunto Gemeente Emmen, C-468/93 (NFJ004366), es lapidaria], debe valorarse positivamente, aunque quizá no tanto el resultado final del precepto.

Así, desde el 1 de enero de 2015, se sitúan extramuros de la exención cualesquiera entregas de terrenos para las cuales puede entenderse iniciado el proceso urbanístico, tanto si están todavía en curso de urbanización como si la urbanización ha concluido ya o han alcanzado la condición de solares. En estos términos, y sin entrar en la polémica de cuándo debe considerarse iniciado el proceso urbanístico —el Tribunal Supremo ya se ha ocupado de ello, aunque sin especial tino— podría haberse simplificado la dicción del precepto indicando la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y excluyendo directamente de la exención los terrenos en curso de urbanización o ya urbanizados (sin perjuicio de la referencia a los destinados a viales de uso público, parques o jardines públicos).

La segunda modificación operada en este ámbito ha sido la supresión de la exención aplicable a las aportaciones y adjudicaciones realizadas por juntas de compensación no fiduciarias —de otro modo no cabe la existencia de estas operaciones—, artículo 20.uno.21.º de la Ley del IVA, que se ha derogado. Esta supresión, que en el caso de terrenos dirigidos a su promoción empresarial no suscita mayores problemas, trae consigo el importante problema de que los propietarios de terrenos que los urbanicen de este modo para consumo propio han de soportar un tributo que, en vigencia de la exención, podía ser inferior.

Finalmente, hemos de hacer referencia a la flexibilización de las condiciones de **renuncia a la exención**, para la cual, desde el 1 de enero de 2015, se ha dejado de exigir la plena deducibilidad del IVA soportado por los adquirentes de los inmuebles. La no exacción de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en estos supuestos, junto con la aplicación de la inversión del sujeto pasivo y la plena neutralidad del impuesto en estas operaciones, que ya ni siquiera es necesario financiar, se han completado con esta flexibilización, configurando la renuncia como un régimen de tributación de las transmisiones de inmuebles que propicia su realización.

En supuestos en los que el adquirente tiene pleno derecho a la deducción del IVA soportado, los comentarios que se han hecho en el párrafo anterior son plenamente operativos, sin que se precisen de mayores disquisiciones. La novedad que se añade desde el 1 de enero de 2015 es que la renuncia es igualmente factible aunque por el destino previsible del inmueble, el IVA satisfecho en la compra no sea plenamente deducible. Esta no deducibilidad plena puede venir dada por la aplicación de la regla de prorata en cualquiera de sus modalidades o por la no afectación completa del inmueble a las actividades de su adquirente, de ahí la cierta complejidad que tiene la redacción del precepto, pero en cualquier caso es obvia la voluntad del legislador; cualquier entrega de inmuebles

que hubiera de resultar exenta admitirá renuncia si el adquirente es empresario o profesional y puede deducir aunque solo sea una parte del IVA que la grave. En buena lógica, la decisión por la renuncia se tomará en atención a consideraciones tales como los tipos aplicables a los diferentes impuestos que graven la operación (IVA, TPO o la cuota variable del impuesto sobre actos jurídicos documentados) y la capacidad para la deducción del IVA soportado, en su caso, que tenga el adquirente.

C. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES

El tercer ámbito de la actividad sobre el que el legislador ha puesto sus ojos es el sector turístico, con modificaciones que vienen motivadas por la existencia de una Sentencia del TJUE de indudable trascendencia, pero que van algo más allá de lo que imponía la misma.

La **sentencia** a la que nos referimos es la **de 26 de septiembre de 2013**, asunto C-189/11 (NFJ051889), Comisión contra España, recaída en el recurso directo interpuesto contra nuestro país por la Comisión.

El primer aspecto que se suscitó ante el TJUE fue si la aplicación del régimen especial ha de limitarse a las operaciones en las que el viaje se vende al viajero o cliente final, como era la pretensión de la Comisión, o también es procedente en cualquier operación en la que se cumplan los requisitos correspondientes –mediación en nombre propio y adquisición de bienes o servicios a otros empresarios o profesionales–, con independencia de que el cliente o adquirente del viaje sea el viajero o sea una persona o entidad distinta, como pretendía España.

El TJUE recordó la finalidad del régimen especial, consistente en facilitar la aplicación del IVA a agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos, ya que: «la aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad» (apdo. 58). De igual modo, el régimen especial: «pretende repartir los ingresos por recaudación del impuesto de manera equilibrada entre los Estados miembros, garantizando, por una parte, asignar los ingresos por IVA correspondientes a cada servicio individual al Estado miembro en que finalmente se disfruta y, por otra parte, asignar los derivados del margen de la agencia de viajes al Estado miembro en que se encuentra establecida» (apdo. 59).

Con base en estas premisas, el TJUE señaló que el criterio basado en la aplicación del régimen especial cuando se media en nombre propio frente al cliente, aunque este no sea el viajero, era el más adecuado para la consecución de estos objetivos: «En efecto, cuando un operador organiza un viaje combinado y lo vende a una agencia de viajes que lo revende a su vez a un consumidor final, es el primer operador quien asume la tarea de unir varias prestaciones adquiridas de diversos terceros sujetos pasivos del IVA. A la vista de la finalidad del régimen especial de las agencias de viajes, es necesario que dicho operador pueda acogerse a normas de IVA simplificadas y que estas no queden reservadas a la agencia de viajes que se limita, en tal caso, a revender al consumidor final el viaje

combinado que ella ha adquirido de dicho operador» (apdo. 62). La aplicación del régimen especial a operaciones en cadena, como era la pretensión de las autoridades fiscales españolas, se ha confirmado.

En segundo lugar, la Comisión señalaba que la exclusión del régimen especial de las ventas, efectuadas por las agencias minoristas, de los viajes organizados por agencias mayoristas era contraria a la Directiva. Este motivo fue considerado ajustado a Derecho por el TJUE, a pesar de que las autoridades fiscales españolas –la DGT– ya habían señalado que su interpretación de la norma se refería únicamente a supuestos en los que las agencias minoristas actúan como comisionistas en nombre ajeno, hipótesis en la cual no cabe la aplicación del régimen especial.

El tercer motivo de discrepancia se refería a la posibilidad que se contenía en la legislación española, que permitía, para el caso de viajes vendidos a otros sujetos pasivos que comprendían exclusivamente prestaciones efectuadas en territorio IVA, que la agencias de viajes, previa consulta con el cliente, hicieran constar en la factura, bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», un porcentaje del 6 % del precio con IVA incluido, que se consideraba válidamente soportado por el cliente y que este tenía derecho a deducir. El TJUE consideró fundado este motivo, en el entendimiento de que esta posibilidad no encontraba amparo alguno en ninguno de los preceptos de la directiva. Adicionalmente, se dio por bueno el argumento de la Comisión de que al permitir esta deducción únicamente en los casos en que los servicios se prestan en España, la norma establecía una discriminación por razón de la nacionalidad incompatible con la norma comunitaria.

Finalmente, se analizó la posibilidad, prevista en la norma española, de acudir a un procedimiento de estimación global de la base imponible de las operaciones cuando se aplica el régimen especial de las agencias de viajes. El TJUE estimó igualmente como procedente esta pretensión, señalando que esta posibilidad está prevista en el régimen especial de los bienes usados, cumplidos ciertos requisitos, pero no en el de las agencias de viajes, en el que el margen obtenido, y a partir de él la base imponible, ha de calcularse operación a operación, sin que quepa su acumulación.

Con la importante premisa de esta sentencia, las **modificaciones** que se introducen en la regulación del régimen de las agencias de viajes son las siguientes:

- a) Se elimina la aparente restricción que impedía la aplicación del régimen especial cuando las agencias minoristas comercializan viajes organizados por las mayoristas.
- b) Se elimina igualmente la posibilidad de consignar el 6 % del viaje como IVA deducible cuando el mismo transcurre por el territorio IVA y el destinatario es empresario o profesional con derecho a la deducción del IVA soportado, posibilidad que se sustituye por la posibilidad de renuncia al mismo.
- c) Se excluye igualmente la posibilidad de computar la base imponible de manera global, aunque, como veremos, algún pronunciamiento reciente de la DGT ha venido a instituir un sistema relativamente parecido.

Como decíamos, hay una parte de la sentencia, probablemente la más importante, en la que el TJUE ha dado la razón a las autoridades fiscales españolas, que es la posibilidad de aplicar el régi-

men especial con independencia de que el adquirente del viaje sea el propio viajero u otra agencia de viajes que proceda a su comercialización de nuevo. Esta posibilidad de aplicación del régimen especial a las operaciones en cadena, que a todas luces es la que mejor se acomoda a las pretensiones del mismo, no ha precisado de modificación alguna ya que, como decíamos, en ella la Comisión Europea no ha recibido el plácet del TJUE. Centrados en las demás, siguen nuestros comentarios.

La no aplicación del régimen especial en los supuestos en que las **agencias minoristas** comercializan viajes organizados por agencias minoristas se establecía en la norma, pero, salvo que el legislador patrio hubiera caído en un auténtico desvarío, era una aclaración que no pretendía más que salir al paso de la en ocasiones difícil apreciación del carácter de la mediación en estos casos.

Como es sabido, el régimen especial de las agencias de viajes requiere la mediación en nombre propio, la determinación de lo cual no siempre es sencilla, como acreditan las propias contestaciones de la DGT, que siempre han apelado a las circunstancias del caso en particular, apuntando adicionalmente los elementos conforme a los cuales se podría aproximar. En este contexto, la exclusión de la aplicación del régimen especial para el caso de la actuación de agencias minoristas bien podía considerarse una aclaración en los supuestos en los que estas actuaban como meros comisionistas de venta, transparentando su condición de tales.

Con todo, el TJUE ha entendido que la dicción de la norma, artículo 141.dos.1.º de la Ley del IVA, era poco deseable, por lo que se ha procedido a su eliminación por la Ley 28/2014.

La segunda modificación que hemos de analizar es algo más compleja, no tanto en cuanto a la norma derogada como cuanto a la que la sustituye.

La posibilidad de consignar en concepto de IVA deducible para sus destinatarios un 6% del precio en el caso de viajes que transcurriesen por completo dentro del territorio de aplicación del impuesto carecía del necesario soporte en la Directiva 2006/112/CE, por lo que, presentada ante el TJUE, no parece que tuviera muchos visos de perdurar en el tiempo. La condena ha traído de la mano su derogación.

En su sustitución, lo que establece la Ley del IVA desde el 1 de enero de 2015, artículo 147, es la posibilidad de **renuncia al régimen especial**, completamente novedosa en nuestro ordenamiento, y que suscita, entre otras, las siguientes cuestiones:

- a) Los requisitos para su efectividad.
- b) La forma en la que se concreta.
- c) Sus consecuencias.

Los requisitos para la validez de la renuncia son pocos; únicamente se requiere que el destinatario del servicio sea empresario o profesional y tenga derecho a la deducción o devolución del impuesto. Basta, pues, con que se trate de un viaje de trabajo para que, cabiendo el derecho a la deducción del impuesto, en su caso, repercutido, sea factible la renuncia.

La mención que se hace en la norma a la devolución del impuesto abre la puerta a su aplicación igualmente en viajes vendidos a empresarios o profesionales no establecidos, los cuales recuperan el impuesto normalmente a través del instituto de la devolución. La supresión de la reciprocidad para muchos de estos supuestos, que después analizaremos, se coherente con esta mención.

Por lo demás, la renuncia se practica operación a operación, cabiendo, pues, la posibilidad de que una misma agencia de viajes realice operaciones dentro y fuera del régimen especial, en función del tratamiento que decida darles.

No hay más requisitos al efecto.

La concreción de la renuncia se regula por el artículo 52 del Reglamento del impuesto, que dispone lo que sería de esperar, esto es, que la misma se sustanciará mediante la repercusión del impuesto en factura, a lo cual, per se, no parece que haya mucho que oponer.

Más discutible puede ser la presunción que se establece igualmente en la norma de que la no indicación en factura de que se ha aplicado el régimen especial conduzca a la presunción, *iuris tantum*, en buena lógica, de que se ha renunciado al régimen especial y se ha optado por la aplicación del general. Bien es cierto que, en aplicación del régimen especial, es obligatorio consignar en factura que así se ha hecho, de forma que las facturas que documenten operaciones a las que se aplique el régimen especial deberán contener una mención que así lo indique [Reglamento de facturación, artículo 6.1 n)]. Sin embargo, deducir de ahí que el incumplimiento, deliberado o no, de dicha obligación directamente conduce a la consideración de que la agencia de viajes ha optado por el régimen general, renunciando al especial, quizá es mucho deducir.

Sea como fuere, la norma es lapidaria, por lo que desde el 1 de enero de 2015, es menester prestar especial atención al cumplimiento de este requisito, ya que, de otro modo, la Administración tributaria bien puede entender que se ha producido la citada renuncia, procediendo a exigir una cuota que bien podría ocurrir que la agencia no hubiera previsto y tenga graves dificultades para repercutir a sus clientes. De la posibilidad de deducir el impuesto hablaremos después.

De otra parte, hemos de prestar atención a las consecuencias que se derivan de la no aplicación del régimen especial y la opción por el general.

En este punto, es forzada la referencia a las características del régimen especial de las agencias de viajes, que además de la tributación por el margen, supone la consideración de las diversas prestaciones incluidas en el viaje como una prestación única, su localización donde se ubique la agencia de viajes y su exención cuando el viaje se desarrolla fuera del territorio de la Unión Europea. Renunciado el mismo, del mismo modo deben considerarse inaplicables dichas características, por lo que cada una de las prestaciones que comprende el viaje habría de tratarse por separado, se localizarían donde corresponda y no procedería la exención de los viajes desarrollados fuera de la Comunidad (sin perjuicio de la aplicación de otras reglas de localización o exención).

Esta consideración separada de las distintas prestaciones que comprende el viaje, que se induce igualmente por el artículo 52 del Reglamento del impuesto, conduce a su localización conforme a las

reglas que resulten aplicables, en el caso del transporte de pasajeros, donde transcurra –art. 70.uno.2.º de la Ley del IVA– y en el de los servicios de alojamiento, donde se encuentre el establecimiento en el que se presten –art. 70.uno.1.º de la misma ley–, amén del resto de prestaciones que pudieran proporcionarse, así como a su gravamen, en los dos supuestos que hemos mencionado, al 10%.

Para viajes de negocios que transcurran dentro del territorio de aplicación del impuesto la aplicación de las conclusiones a las que hemos llegado en el párrafo anterior no parece que susciten mayores dificultades, por cuanto, en la mayor parte de los casos, a lo que conducirán será a la repercusión del 10 % aplicado a la contraprestación que se reciba del cliente, sin que sea necesario ningún fraccionamiento del mismo. Únicamente habría que excepcionar de lo anterior los viajes a Baleares para excluir la parte proporcional correspondiente a la parte del trayecto que transcurra por aguas internacionales, ello por referencia a la parte del precio que retribuya el billete.

La mayor complejidad en este punto se refiere a los viajes que se desarrollen fuera del territorio de aplicación del impuesto, para los cuales cabe, en principio, la renuncia al régimen especial en las mismas condiciones que se aplican a los que transcurren dentro del mismo, pero que suscitan las dudas de la efectividad de una renuncia efectuada conforme a la norma interna y de las consecuencias de la misma, que en principio bien podrían considerarse como consistentes en la localización de las operaciones en los Estados en los que se desarrollen las operaciones, exactamente igual que hemos prescrito para operaciones domésticas.

Hemos incidido en la primera consecuencia que se produce a causa de la aplicación del régimen especial, que es la repercusión e ingreso del impuesto conforme a las reglas propias del régimen general. Hay una segunda consecuencia que es igualmente consustancial al régimen general del impuesto, que es el derecho a la deducción del IVA soportado.

De entrada, nada se opone a que así sea; sin embargo, hemos de partir del hecho de que estamos ante empresarios o profesionales, las agencias de viajes, que vienen acostumbradas a aplicar un régimen especial en el que el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos en beneficio del viajero no es deducible, como así sigue siendo cuando continúan aplicando el régimen especial. Con estos antecedentes, la especificación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios usados en la prestación de servicios a los que se haya aplicado el régimen general del impuesto no parece que vaya a resultar una tarea fácil.

A estos efectos, la única previsión que se contiene en la norma es la referencia del nacimiento del derecho a la deducción a la fecha en la que se comercialice el viaje con renuncia al régimen especial, nuevo apartado cinco del artículo 98 de la Ley del IVA, trasunto del existente en el régimen especial de los bienes usados, con toda probabilidad bienintencionado, aunque quizá desconocedor de las profundas diferencias que hay entre uno y otro sector.

Finalmente, hemos de hacer referencia al **cálculo de la base imponible**, para lo cual hasta el 31 de diciembre de 2014 se permitía la aplicación de una modalidad especial consistente en su cálculo global, periodo de liquidación a periodo de liquidación. Esta posibilidad tenía dos importantes ventajas para el sector, que eran el ahorro de costes administrativos, al no tener que especi-

ficar el margen comercial obtenido operación a operación, y la no tributación en los periodos de liquidación en los que los importes correspondientes a las compras superasen a los de las ventas en términos agregados, lo cual, en un sector todavía estacional, podía tener un impacto considerable.

Esta posibilidad ha sido derogada por contraria al Derecho de la Unión, tal y como ha señalado el TJUE en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11 (NFJ051889), por lo que, desde el 1 de enero de 2015, la base imponible, por la vía de la determinación del margen comercial, ha de especificarse para cada viaje de manera individual. Las dos ventajas que señalábamos han desaparecido por tanto.

Respecto a la segunda, poco se puede hacer. No se puede decir lo mismo frente a la primera. Así, la determinación del margen comercial en empresas algunas de las cuales tienen un volumen de ventas muy considerable y con precios que van oscilando a lo largo del año por circunstancias varias y probablemente más volátiles que en otros sectores de la actividad no parecía facilitar el cálculo. Estas consideraciones han sido acogidas por la DGT, que en la importante contestación de 16 de enero de 2015, V0100/2015 (NFC052935), ha establecido un régimen de cuantificación de la base imponible que, con no ser el régimen global que establecía la norma hasta el 31 de diciembre, tiene algunos puntos de similitud.

Señala la DGT que: «la agencia deberá determinar el porcentaje que representa el margen bruto, IVA excluido, correspondiente al conjunto de la totalidad de sus operaciones acogidas al régimen especial durante el año inmediatamente anterior, IVA incluido. (...)

La base imponible que la agencia habría de consignar en cada una de sus declaraciones-liquidaciones, salvo la correspondiente al último periodo de declaración, en concepto de base imponible correspondiente al conjunto de las operaciones acogidas al régimen especial y en relación con los servicios de viajes realizados por la agencia durante cada uno de los periodos de liquidación a que corresponden tales declaraciones, sería el importe resultante de aplicar el porcentaje determinado en el párrafo anterior, sobre el importe total del conjunto de los servicios acogidos al régimen especial devengados durante ese periodo, esto es, el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, cargado al viajero determinado según la suma de todos los servicios de viajes devengados durante el periodo de liquidación de que se trate.»

El criterio establecido por la DGT se funda en las oscilaciones que se producen en los precios de *inputs* y *outputs*, que impiden en muchas ocasiones que a la fecha de devengo del tributo se disponga de toda la información necesaria como para determinar con precisión la base imponible. Esta cierta volatilidad, convenientemente combinada con la posibilidad de determinar la base imponible de manera provisional, que la misma DGT señala, han conducido al criterio que se señala, que evita la determinación del margen comercial obtenido por la agencia transacción a transacción.

Solucionado el primero de los problemas que ha suscitado la eliminación de la posibilidad de determinar globalmente la base imponible, el que no se ha podido remediar es el segundo, esto es, la ventaja financiera que sin duda suponía la citada determinación global para periodos de liquidación en los que las compras fueran superiores a las ventas.

D. LIQUIDACIÓN DEL IVA A LA IMPORTACIÓN

La siguiente modificación que analizaremos incide en un ámbito de gran trascendencia en el común de la gestión tributaria pero que, en un impuesto como es el IVA, cuya vocación es la de no suponer un coste para los empresarios o profesionales, cobra una mayor relevancia, si cabe; el de la forma en la que se sustancian los flujos financieros con la Administración tributaria a los que da lugar dicha gestión.

Hasta el 31 de enero de 2015, y todavía hoy para quienes no se hayan acogido al nuevo régimen establecido al efecto, la exacción del IVA a la importación se realizaba directamente por la Administración tributaria una vez presentadas las mercancías importadas ante la misma, expidiéndose la correspondiente carta de pago. El IVA así satisfecho era deducible a la presentación de las autoliquidaciones correspondientes y, aunque el decalaje que existiera otrora ya desapareció hace tiempo, se producía un desfase financiero como consecuencia de la separación entre las dos vertientes del IVA a la importación, su ingreso y deducción.

Este desfase ha desaparecido desde el 1 de febrero de 2015, fecha de entrada en vigor del nuevo sistema de liquidación del IVA a la importación, mal llamado de diferimiento, aunque más bien cabría calificarlo de **no anticipo**.

La cobertura legal del nuevo régimen de liquidación se contiene en el párrafo que se ha añadido al artículo 167.dos de la Ley del IVA, conforme al cual la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, habilitándose el establecimiento de los requisitos exigibles para que se puedan incluir dichas cuotas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

El anunciado desarrollo reglamentario se contiene en el artículo 74 del Reglamento del IVA, conforme al cual los requisitos que han de concurrir para que se pueda optar por este especial sistema de liquidación son los siguientes:

- 1.º Debe tratarse de empresarios o profesionales que actúen como tales (en otro caso no cabría la deducción) que tributen en la Administración del Estado.

En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la autoliquidación presentada a la Administración del Estado.

Es importante señalar que los contribuyentes que tributen exclusivamente ante las diputaciones forales quedan excluidos de este sistema, lo cual, de entrada, podría considerarse compatible con la atribución a la Administración del Estado del IVA a la importación, pero bien podría haberse sustanciado acudiendo a un procedimiento de colaboración entre administraciones.

- 2.º Los mismos han de tener un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del citado reglamento (grandes

empresas, contribuyentes acogidos al régimen especial de devoluciones mensuales o al régimen de grupos de entidades).

La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión, refiriéndose a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

Excepcionalmente, para el año 2015, la opción se ha podido ejercitar hasta el 31 de enero de dicho año, surtiendo efecto a partir del 1 de febrero (disp. trans. segunda del RD 1073/2014, de 19 de diciembre, que es la norma que ha procedido a modificar el Reglamento del IVA para su desarrollo).

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la AEAT, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido esta opción quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural. La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

El funcionamiento del sistema es razonablemente sencillo, ya que supone la inclusión de la cuota liquidada por las Aduanas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación. Dicha cuota, que en la mayor parte de las ocasiones será plenamente deducible para quienes las satisfagan, se hará efectiva, como el resto de las devengadas, en el plazo normal de ingreso correspondiente a la deuda tributaria por IVA, dejando de aplicarse las reglas propias del ingreso del IVA a la importación.

Este nuevo sistema de liquidación del IVA a la importación, que abunda en el principio de neutralidad, aunque financiera, y que hace tiempo que operaba en otros Estados, ha venido de la mano de un nuevo tipo infractor, previsto en el ordinal 8.º del artículo 170.dos de la Ley del IVA, que se ha añadido a la misma. Se tipifica como infracción tributaria, pues, la no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación, de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos acogidos a este régimen de liquidación.

La sanción que se establece es el del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las Aduanas correspondientes a las operaciones no consignadas adecuadamente en las autoliquidaciones. Con ser una sanción contundente, no deja de ser la misma que se prevé para otros supuestos jurídicamente distintos, pero que responden a una lógica similar, como son las adquisiciones intracomunitarias de bienes o los casos de inversión del sujeto pasivo.

E. NUEVAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN PARA SERVICIOS PRESTADOS A DISTANCIA Y RÉGIMEN DE MINI VENTANILLA ÚNICA

La última modificación que analizaremos en el bloque de las que van dirigidas a mejorar el funcionamiento del tributo o, al menos, a eliminar ciertas disfunciones existentes en el mismo tiene un contenido doble, ya que incluye tanto nuevas reglas de localización, aplicables a servicios prestados telemáticamente, como regímenes de tributación, cuyo cometido es facilitar el cumplimiento de sus obligaciones para los empresarios o profesionales que se vean obligados a ingresar el tributo a Administraciones con las que, de otro modo, no mantienen ningún trato.

i. Definición de los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión

Los servicios para los que se disponen nuevas reglas de localización aplicables desde el 1 de enero de 2015 son los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión, prestaciones que en todo caso requieren de algo de atención para su delimitación objetiva.

Para la definición de los que han de considerarse como servicios prestados por vía electrónica, hay que hacer referencia a la norma comunitaria y a la española.

En cuanto a la **norma comunitaria**, hay que señalar que la Directiva 2006/112/CE no ofrece una definición específica, optando por hacer una delimitación que se puede esquematizar como sigue:

- a) Ha de tratarse de servicios que se presten por vía electrónica. En este punto ya encontramos un primer elemento de delimitación de dichos servicios, por cuanto la vía o forma en la que se hagan llegar a su destinatario ha de ser electrónica.
- b) El hecho de que prestador y destinatario se comuniquen por vía electrónica no determina por sí mismo que nos encontremos ante un servicio prestado por vía electrónica. Así se afirma en el último párrafo del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE. Esta afirmación es la que nos conduce a señalar que lo relevante no es solo que el servicio se haga llegar a su destinatario por vía electrónica, sino que el servicio en sí mismo ha de tener un componente electrónico o tecnológico. Ha de deducirse que en todo caso han de ser servicios que no solo se hagan llegar a su destinatario por vía electrónica, sino que la misma prestación del servicio sea electrónica.
- c) La misma Directiva 2006/112/CE, en su anexo II, incluye una serie de prestaciones que han de considerarse incluidas en el ámbito de aplicación de estas reglas de localización.

Estas disposiciones se desarrollan por el Reglamento 282/2011/UE, de ejecución de la Directiva, respecto al cual hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por el Reglamento 1042/2013/UE, de 7 de octubre de 2013, aplicable desde el 1 de enero de 2015. El artículo 7.1 del citado Reglamento 282/1011/UE delimita las citadas prestaciones, señalando que las mismas

abarcarán los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

El artículo 7.2 del mismo reglamento indica que se considerarán como servicios prestados por vía electrónica los siguientes:

- a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.
- b) Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web.
- c) Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador.
- e) Los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.).
- f) Los servicios enumerados en el anexo I del propio reglamento.

El referido anexo I desarrolla los diferentes puntos que se contienen en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, completando de este modo la delimitación objetiva de los que se han de considerar como servicios prestados por vía electrónica. De este modo, tendríamos lo siguiente:

- 1.º Punto 1 del anexo, que se refiere al suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, que comprenderá las siguientes prestaciones:
 - a) Alojamiento de sitios web y de páginas web.
 - b) Mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas.
 - c) Administración de sistemas remotos.
 - d) Depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos.
 - e) Suministro en línea de espacio de disco a petición.

- 2.º Punto 2 del anexo, relativo al suministro de programas y su actualización, que incluirá:
 - a) Acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones.
 - b) Programas para bloquear la descarga de *banners* publicitarios.
 - c) Descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras.
 - d) Instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web.
 - e) Instalación automatizada en línea de cortafuegos.
- 3.º Punto 3 del anexo, que incluye el suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, que comprenderá:
 - a) Acceso o descarga de fondos de escritorio.
 - b) Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas.
 - c) Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas.
 - d) Suscripción a periódicos y revistas en línea.
 - e) *Weblogs* y estadísticas de sitios web.
 - f) Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos.
 - g) Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados.
 - h) Suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, *banners* en un sitio web o página web.
 - i) Uso de motores de búsqueda y de directorios de internet.
- 4.º Punto 4 del anexo, que incluye el suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, en particular:
 - a) Acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - b) Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos.
 - c) Acceso o descarga de películas.
 - d) Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles.

- e) Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.
- f) Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicios de comunicación, como por ejemplo, televisión o vídeo a la carta.
- g) Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión.
- h) Suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial.
- i) Entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.

5.º Punto 5 del anexo, relativo a la enseñanza a distancia, que comprenderá:

- a) Enseñanza a distancia automatizada que dependa de internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.
- b) Ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

Por el contrario, no se consideran como servicios prestados por vía electrónica, según dispone el artículo 7.3 del Reglamento 282/2011/UE, los siguientes:

- a) Los servicios de radiodifusión y televisión.
- b) Los servicios de telecomunicaciones.
- c) Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica.
- d) Los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares.
- e) El material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas.
- f) Los CD y casetes de audio.
- g) Las cintas de vídeo y DVD.

- h) Los juegos en CD-ROM.
- i) Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico.
- j) Los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.
- k) Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos.
- l) Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea.
- m) Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.
- n) Los servicios de ayuda telefónica.
- o) Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal.
- p) Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas.
- q) Los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía.
- r) El acceso a internet y a la *World Wide Web*.
- s) Los servicios telefónicos prestados a través de internet.
- t) Las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea.
- u) El alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.

Es importante señalar el carácter ilustrativo o ejemplificativo de esta relación, que en modo alguno ha de considerarse como exhaustiva. Estamos ante un *numerus apertus*. Así se deduce tanto de la letra c) del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE como del propio enunciado de su anexo II, que califica a dicha lista de «indicativa». En el mismo sentido se pronuncia la Ley del IVA, artículo 69.tres.4.º.

En la **Ley del IVA** la técnica que se utiliza es distinta, ya que su artículo 69.tres.4.º combina la definición positiva de los mismos con el enunciado de ciertos supuestos que, en particular, tendrán la condición de servicios prestados por vía electrónica.

El citado precepto define estos servicios como aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos.

La norma interna, al igual que la comunitaria, señala que el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

La delimitación de estos servicios se completa con la referencia a ciertos supuestos, que son los siguientes (esta relación es básicamente coincidente con la contenida en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, por lo que, en buena lógica, las disposiciones a las que antes hemos hecho referencia para su adecuada delimitación habrían de ser trasladables a este ámbito):

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- b) El suministro de programas y su actualización.
- c) El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos.
- d) El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- e) El suministro de enseñanza a distancia.

Delimitadas las condiciones o requisitos de sujeción de las operaciones, dos **elementos adicionales** que se podrían suscitar son:

- a) La posibilidad de que estas operaciones resulten exentas.
- b) El tipo impositivo aplicable a estas operaciones.

En cuanto a la exención de estos servicios, nada dice la norma, por lo que parece que, con las debidas cautelas, y siempre respetando el principio de interpretación estricta de los supuestos de exención, esta debería ser factible. Hay que tener en cuenta, no obstante, que no parece ser esta la opinión de la DGT que, en contestación de 27 de marzo de 2014, V0855/2014 (NFC050967), descarta que se pueda aplicar este beneficio fiscal a los servicios prestados por vía electrónica.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, el artículo 1.2 de la Directiva 2002/38/CE, que fue la que introdujo las reglas de localización aplicables a estas operaciones desde julio de 2003, se encargó de especificar que no procederá la aplicación del tipo reducido a los servicios prestados por vía electrónica. En la actualidad, esta restricción se contiene en el segundo párrafo del artículo 98.2 de la Directiva 2006/112/CE.

El ámbito en el que se ha suscitado la mayor polémica es, sin embargo, el de la aplicación a los servicios prestados por vía electrónica de los mismos supuestos de tributación reducida que se aplican en la actualidad a operaciones que son más o menos equivalentes. Los supuestos de tri-

butación reducida que más fácilmente hubieran resultado aplicables son los relativos a entregas de libros, periódicos y revistas, los servicios de acceso a servicios culturales o correspondientes a derechos de autor.

Como quiera que sea, la norma es contundente, como lo es la reciente sentencia del TJUE, que excluye esta posibilidad en cuanto a los libros electrónicos [Sentencias del pasado 5 de marzo, recaídas en los asuntos C-479/13 (NFJ057442) y C-502/13 (NFJ057443), en procedimientos abiertos por la Comisión Europea contra Francia y Luxemburgo, respectivamente].

La definición de lo que ha de considerarse como servicios de **telecomunicaciones** se contiene en el artículo 69.tres.3.º de la Ley del IVA, que define como tales los servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas (definición coincidente con la que se contiene en el artículo 24.2 de la Directiva 2006/112/CE).

En esta definición hay que estar igualmente a lo dispuesto por el Reglamento 282/2011/UE, en la redacción dada por el Reglamento (UE) 1042/2013, que señala que los mismos abarcarán, en particular, las siguientes prestaciones:

- a) Los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía).
- b) Los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (*VoIP*).
- c) Los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas.
- d) Los servicios de radiobúsqueda.
- e) Los servicios de audiotexto.
- f) Los servicios de fax, telégrafo y télex.
- g) El acceso a internet, incluida la *World Wide Web*.
- h) Las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

De igual modo, se señalan ciertas prestaciones que se consideran excluidas de este concepto, como son las siguientes:

- a) Los servicios prestados por vía electrónica.
- b) Los servicios de radiodifusión y televisión.

El mismo reglamento define lo que debe considerarse como **servicios de radiodifusión y televisión** (art. 6 ter), calificando como tales los servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación (en paralelo con el art. 69.tres.5.º de la Ley del IVA). Dentro de este concepto, en particular, se incluyen las siguientes prestaciones:

- a) Los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión.
- b) Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión.

Por el contrario, dentro de estas prestaciones no se incluyen:

- a) Los servicios de telecomunicación.
- b) Los servicios prestados por vía electrónica.
- c) El suministro de información, previa solicitud, sobre programas concretos.
- d) La cesión de derechos de radiodifusión o de retransmisión televisiva.
- e) El arrendamiento financiero de equipos técnicos o de instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión.
- f) Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que esa distribución sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

Huelga señalar que las inclusiones y exclusiones que hace la norma de la Unión, al igual que la definición que ofrece, son de directa aplicación en nuestro país.

Los servicios a los que se aplicarán las reglas de localización que pasamos a exponer son los referidos y delimitados en los párrafos anteriores.

ii. Reglas de localización aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones o radiodifusión

En la configuración de las reglas de localización aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones o radiodifusión, hay que distinguir según se trate de servicios prestados a otros empresarios o profesionales y servicios prestados a particulares.

Tratándose de servicios prestados entre empresarios o profesionales, la regla de aplicación es la general para estas operaciones, contenida desde el 1 de enero de 2010 en el artículo 69.uno.1.º de la Ley del IVA. En consecuencia, dichos servicios se entenderán prestados allí donde radique la sede de actividad o establecimiento permanente que haya de considerarse como destinatario de la operación, no existiendo en este ámbito ninguna particularidad respecto al general de aplicación de esta regla de localización.

Para determinar la condición del prestatario del servicio, empresario o profesional o consumidor final, el Reglamento 282/2011/UE, artículo 18.2, en la redacción añadida por el Reglamento (UE) 1042/2013, señala que, con independencia de que disponga de información que indique lo contrario, el prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de servicios por vía electrónica podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene la condición de sujeto pasivo mientras este último no le haya comunicado su NIF-IVA.

En cuanto a la localización en sí misma, desde el 1 de enero de 2015, las reglas establecidas para estos servicios se han simplificado y armonizado a la vez, habiendo pasado a tributar en **destino** en todo caso, supuesto que dicho destino se encuentra en un Estado comunitario. De este modo, desde esta fecha el artículo 70.uno.4.º de la Ley del IVA señala la localización en el territorio de aplicación del impuesto de los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el citado territorio. Otro tanto hace el artículo 70.uno.8.º en relación con los servicios de telecomunicaciones o de radiodifusión.

Como destinatarios de las operaciones ha de haber en todo caso personas que no sean empresarios o profesionales, tanto personas físicas como otras entidades, como sería el caso de entes públicos, asociaciones, fundaciones, etc., en cuanto no dispongan de un NIF-IVA. Precisamente en atención a que se incluyen como destinatarios de estas operaciones tanto a personas físicas como a otras entidades, se atiende para la localización de los servicios al lugar de domicilio o residencia habitual o su lugar de establecimiento, referencia esta que carecería de sentido en relación exclusivamente con particulares que fueran personas físicas.

El Reglamento 1042/2013/UE contiene una serie de disposiciones que son relevantes para la aplicación efectiva de la regla de localización que acabamos de señalar, que son las siguientes:

- 1.º Supuestos en los que se requiere la presencia física del destinatario de los servicios, tales como zonas de acceso inalámbrico WIFI, cibercafés, restaurantes o vestíbulos de hoteles, en los que se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.

Si dicha ubicación está situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad, el país de la ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros.

- 2.º En el resto de supuestos, se acude a las siguientes presunciones:

- a) Si el servicio se presta a través de una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre.
 - b) Si el servicio se presta a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.
 - c) Si para la prestación del servicio es necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar, o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar.
- 3.º Como regla residual, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del citado reglamento. Dichos elementos de prueba son los siguientes:

- a) La dirección de facturación del cliente.
- b) La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.
- c) Los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco.
- d) El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente.
- e) La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio.
- f) Cualquier otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Basta con que concurran dos de estos elementos probatorios para que se pueda presumir la residencia del cliente en el lugar al que conduzcan los mismos, a condición de que no sean contradictorios. El mismo precepto dispone que se trata de una relación no cerrada, por lo que cabe la utilización de otros elementos de prueba a disposición del contribuyente.

- 4.º Finalmente, se establece la posibilidad de que el prestador del servicio refute las presunciones señaladas en los ordinales 1.º y 2.º anteriores fundándose en tres

elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en otro lugar.

Esta posibilidad de refutación se extiende igualmente a las autoridades fiscales, aunque con dos matices importantes, que son los siguientes:

- a) Dicha posibilidad se extiende a cualquiera de los supuestos anteriores.
- b) La posibilidad opera en cualquier supuesto en el que existan indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador.

Es importante señalar que las normas que se han señalado se contienen en el Reglamento comunitario 1042/2013/UE, de modificación del 282/2011/UE, de directa aplicación en España, por lo que no es procedente su transposición. En cualquier caso y por si hubiere alguna duda, la exposición de motivos de la Ley 28/2014 señala expresamente dicha aplicación directa.

El Reglamento 282/2011/UE, artículo 31 quater, especifica que a los efectos de determinar el lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

iii. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y a los prestados por vía electrónica

El régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, regulado en los artículos 163 bis a 163 quater de la Ley del IVA hasta el 31 de diciembre de 2014, se introdujo en la Ley del IVA con vigencia a partir del 1 de julio de 2003, fecha en la que comenzaron a aplicarse las reglas especiales de localización correspondientes a dichos servicios.

Este régimen especial se ha extendido desde el 1 de enero de 2015 a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y a los operadores establecidos en la Unión, ello como consecuencia de las nuevas reglas de localización aplicables a dichos servicios desde esta fecha, dándose lugar a dos regímenes especiales, que se aplican, respectivamente, a los operadores establecidos en la Unión o fuera de ella, según proceda.

La normativa comunitaria reguladora de estos regímenes especiales viene dada por la Directiva 2006/112/CE, artículos 369 bis a duodecies, que regulan el régimen especial aplicable a los operadores establecidos en la Comunidad. De igual modo, debe señalarse la modificación operada en los artículos relativos al preexistente régimen especial de los servicios prestados desde fuera de la Comunidad, que desde el 1 de enero de 2015 es aplicable también, como decíamos, a los servicios de telecomunicaciones y a los servicios de radiodifusión y televisión. Adicional-

mente, hay que tener en cuenta la aprobación del Reglamento 967/2012/UE, de modificación del Reglamento 282/2011/UE, para su adaptación a la existencia de estos dos regímenes especiales.

La razón de ser de este régimen especial se encuentra en la voluntad de asegurar la tributación en los Estados de residencia de los particulares destinatarios de las operaciones y su necesaria compaginación con la mayor simplificación posible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias para los operadores no comunitarios.

De acuerdo con el artículo 163 septiesdecies.uno y dos b) de la Ley del IVA, el **ámbito objetivo** de los regímenes especiales se limita a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, debiendo aplicarse al total de estas operaciones que se entiendan realizadas en la Comunidad, no siendo factible su aplicación para una porción de ellas y no para el resto.

Desde el punto de vista subjetivo, los regímenes son aplicables únicamente a los servicios prestados por operadores no establecidos, esto es, cualesquiera empresarios o profesionales que no tengan ni la sede de actividad económica ni un establecimiento permanente en el Estado en el que hayan de considerarse prestados los servicios cuyo IVA se trata de ingresar en la Comunidad.

En el caso del régimen especial previsto para los operadores no comunitarios, adicionalmente, se exige asimismo que estos operadores no tengan obligación de estar identificados por otro motivo a efectos del IVA en ningún Estado comunitario conforme a lo dispuesto en el artículo 164.uno.2.º de la Ley del IVA o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros. Lo que se pretende es aplicar el régimen a operadores que no realizan ningún tipo de operación localizada en la Comunidad de la que sean sujetos pasivos, es decir, por la que deban ingresar el tributo (ya que en tal caso habrían de obtener un NIF-IVA), esto es, operadores que, por razón del resto de operaciones que realizan, no han de mantener relación alguna con ninguna de las autoridades fiscales de los Estados miembros. Precisamente por esa razón es por lo que se pretende facilitar las cosas al máximo para este tipo de operadores.

Es probable que los operadores de comercio electrónico efectúen operaciones para otros empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad. En tal caso, aunque las operaciones se localicen en destino, el prestador no adquirirá la condición de sujeto pasivo, ya que se aplicará el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, por lo que no existe tampoco obligación de identificación. En otro caso, esto es, si realizasen operaciones en el interior de la Comunidad distintas de la prestación de servicios electrónicos y tuvieran, por tanto, obligación de ingreso de IVA, quedarían excluidos del ámbito subjetivo del régimen especial, debiendo aplicar las reglas generales de identificación e ingreso.

En el supuesto de los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, el artículo 163 unvicies de la Ley del IVA dispone que podrán acogerse al régimen especial los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de localización de las operaciones.

Estos regímenes especiales son **optativos**. El primer párrafo de los artículos 163 octiesdecies.uno y unvicies.uno de la Ley del IVA es palmario cuando establece que los empresarios o profe-

sionales que cumplan el resto de requisitos exigibles podrán acogerse al régimen especial, sin configurarlo como obligatorio. De no ser así, el operador no comunitario que no opte por la aplicación del régimen especial deberá cumplir sus obligaciones tributarias como cualquier otro operador.

A estos efectos, es conveniente distinguir entre el régimen especial correspondiente a los operadores no comunitarios y el correspondiente a los comunitarios.

Para los operadores no comunitarios, el artículo 163 octiesdecies.dos de la Ley del IVA define dos conceptos básicos para el funcionamiento del régimen especial; el Estado miembro de identificación y el Estado miembro de consumo. El primero de ellos es el que actúa como interlocutor con el operador no comunitario, es decir, es el Estado ante el cual el operador no comunitario presenta sus declaraciones. El segundo es el Estado de residencia del consumidor final destinatario de las prestaciones efectuadas por vía electrónica.

El operador no comunitario puede elegir el Estado de identificación que considere oportuno. Dicho Estado será el encargado de mantener las relaciones con el operador no establecido, ello sin perjuicio de lo que luego se dirá en cuanto al control de estos operadores. El mismo estado de identificación está habilitado para la exclusión del operador del régimen cuando concurren ciertas circunstancias que se enuncian expresamente (art. 163 bis septiesdecies.dos.tres).

Las dos primeras están vinculadas al cese en esta actividad. Así, se excluirá del régimen, y en consecuencia del censo de operadores que lo aplican, al sujeto pasivo que cese en la prestación de los servicios a los que se aplica el régimen especial y que notifique que no presta servicios por vía electrónica. Igualmente, se producirá esta exclusión cuando pueda entenderse de otra forma que sus actividades gravadas han cesado. Esta última frase es ciertamente indeterminada, por lo que cabe pensar en una pluralidad de situaciones en las que el Estado de identificación, al depurar el censo, llegue a esta conclusión.

La tercera causa de exclusión es que el operador deje de cumplir los requisitos necesarios para acogerse al régimen (por ejemplo, porque pase a tener un establecimiento en la Comunidad, o porque efectúe otras operaciones distintas a las incluidas en el mismo...).

La cuarta y última va ligada al incumplimiento continuado de las normas de aplicación del régimen. Así cabe citar la falta de presentación de las declaraciones, de ingreso de las cuotas...

Para el caso de que sea España el Estado elegido por el operador no comunitario para el cumplimiento de sus **obligaciones** tributarias, el artículo 163 ter noniesdecies de la Ley del IVA establece las que habrá de cumplir, que son las siguientes:

- 1.^a Presentación de declaración de alta e identificación. Siendo el régimen optativo, se requiere que el operador manifieste su inclusión en el mismo. A estos efectos, se prevé la presentación de una declaración de alta o iniciación ante el Estado miembro de identificación.

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad y una declaración en la que manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Comunidad. Igualmente, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad comunicará toda posible modificación de la citada información.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la información a facilitar al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá nombre, direcciones postal y de correo electrónico y las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria española.

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad mediante un número individual.

La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número de identificación que le haya asignado.

La gestión censal de estos operadores finaliza con la declaración de cese en la que el operador comunicará que deja de acogerse o de poder acogerse al régimen especial, ello siempre que se trate de un cese que se comunica por parte del operador.

- 2.^a Presentación de autoliquidaciones periódicas por las operaciones efectuadas. El sujeto pasivo está obligado a presentar una autoliquidación trimestral en la que han de reflejarse los datos relativos a las operaciones efectuadas durante el trimestre.

Esta declaración ha de presentarse en los veinte primeros días de enero, abril, julio y octubre, siendo obligatoria su presentación todos los trimestres, incluso aunque en cualquiera de ellos no se hayan realizado operaciones. Utilizando nuestra terminología, hay que presentar declaración, incluso negativa, mientras se esté de alta en el régimen. Evidentemente, esta declaración también se cumplimentará y presentará por vía telemática. La declaración habrá de reflejar, para todos y cada uno de Estados miembros en los que se hayan suministrado servicios por vía electrónica, la contraprestación correspondiente a los servicios prestados, la cuota devengada para cada uno de ellos y el importe total a ingresar.

Las cantidades correspondientes habrán de consignarse en euros, previéndose que cuando la contraprestación de las operaciones se hubiese fijado en otras divisas, se utilice para la conversión el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo para el último día del periodo de declaración o, si no hubiera publicación ese día, el del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas deberá efectuarse en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias, respectivamente. No obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo indicado con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.

- 3.^a Ingresar el importe correspondiente. La agregación de todas las cuotas correspondientes a los Estados de consumo permitirá obtener la suma global que habrá de ingresar el operador no comunitario.
- 4.^a Mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial. Este registro habrá de ser tal que permita a la Administración de cada Estado miembro de consumo comprobar si los datos consignados en la declaración presentada son correctos.

El referido registro ha de ponerse a disposición de las autoridades tributarias de cualquiera de los dos Estados concernidos, esto es, tanto del Estado de identificación como del Estado de consumo, al igual que el resto de relaciones que se han de sustanciar en la aplicación del régimen especial, por vía electrónica. El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Esta es la única referencia a las competencias para la comprobación de la situación tributaria de los operadores que opten por la aplicación de este régimen especial. En la medida en que no hay más referencias sobre el particular, cabe razonablemente deducir que la Administración tributaria española tendrá, en relación con estos contribuyentes, las mismas facultades de comprobación de que dispone en relación con cualesquiera otros, de forma que la «interposición» de otro estado comunitario que ejerza esta particular función de agente de recaudación no será impedimento para el ejercicio de dichas facultades.

- 5.^a Expedir y entregar factura o tique por las operaciones. Esta obligación habrá de cumplirse siempre que el destinatario de la operación esté establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en territorio IVA.

Las obligaciones que acabamos de señalar son las que se imponen por parte del artículo 163 noniesdecies.uno de la Ley del IVA con carácter general para los operadores que elijan España como Estado de identificación. La problemática de las obligaciones formales, sin embargo, no se agota aquí, ya que es preciso el establecimiento de las obligaciones que tendrá para con el Estado español el operador que, realizando operaciones que deban considerarse efectuadas en el territorio IVA, opte por la aplicación del régimen especial pero elija un Estado de identificación distinto del nuestro. Esta cuestión se resuelve por el artículo 163 noniesdecies.dos, en el que se señala que, en relación con las operaciones que quepa considerar efectuadas en dicho territorio, el cumplimiento de las obligaciones que dimanen de su realización se efectuará frente al Estado que se haya elegido como de identificación, enfatizando las obligaciones de registro y de fac-

turación que son las que a la Administración tributaria española la resultarán de mayor interés ante cualquier actuación de comprobación a desarrollar acerca de estos operadores.

El régimen especial se configura fundamentalmente como un régimen dirigido a facilitar el ingreso de las cantidades que correspondan por parte de los operadores no comunitarios a las arcas de los Estados miembros de la Comunidad. Tratándose de operadores no comunitarios, el importe de las cuotas que soporten en la Comunidad no debe ser demasiado elevado; sin embargo, dichas cuotas pueden existir, debiendo, por tanto, preverse el mecanismo para su restitución.

En cuanto a la **devolución** de las cuotas soportadas, se regula por el artículo 163 vices de la Ley del IVA que el sistema previsto excluye, fundamentalmente por razones de simplificación, que en la declaración a la que nos hemos referido el operador no establecido efectúe la deducción de las cuotas que soporte en el territorio de aplicación del impuesto en relación con la prestación de estos servicios por vía electrónica.

Esta simplificación, no obstante, no puede determinar que tales cuotas constituyan un coste para los operadores no establecidos. Lo que ocurre es que de las cuotas que soporten se resarcirán mediante su devolución, a través del sistema general de devolución de las cuotas soportadas a los sujetos pasivos no establecidos: la Decimotercera Directiva (Directiva 85/560/CEE), transpuesta en nuestro derecho en el artículo 119 bis de la Ley del IVA. La regulación específica del derecho a la devolución de las cuotas soportadas por estos empresarios o profesionales se hace en el nuevo artículo 163 tervicies, con las siguientes especialidades:

- 1.^a Se exceptúa el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 119.dos.2.º de la Ley del IVA, lo cual es indispensable si tenemos en cuenta que la realización de las operaciones de las que estos empresarios o profesionales son sujetos pasivos, en cuanto tienen a particulares como destinatarios, les impediría el acceso a este procedimiento.
- 2.^a No se exige a dichos empresarios o profesionales el nombramiento de un representante, requisito que con carácter general establece para el recurso a este procedimiento el artículo 119.tres de la Ley del IVA.
- 3.^a Tampoco se requiere la existencia de reciprocidad por parte de los Estados de residencia de los referidos empresarios o profesionales.

Hemos de añadir, para concluir, que la colaboración a la que hemos venido haciendo referencia entre Estados miembros en orden a la recaudación y reparto de los recursos tributarios que se obtengan de la aplicación del régimen especial no llega a la deducción de las cuotas que se soporten, por lo que el operador no establecido deberá solicitar esta devolución en todos y cada uno de los Estados miembros en los que haya soportado cuotas, no jugando en esta materia el principio de relación exclusiva con el Estado de identificación que hasta ahora se ha predicado.

El funcionamiento del régimen especial previsto para los operadores comunitarios es muy similar al descrito anteriormente, debiendo apuntarse las siguientes diferencias:

- 1.^a Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir además en la autoliquidación correspondiente la información general correspondiente a cada establecimiento permanente, identificado con su número de identificación individual del impuesto o el número de referencia fiscal de dicho establecimiento, y desglosada por cada Estado miembro de consumo.
- 2.^a Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 2008/9/CE.
- 3.^a Para el caso de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se dispone lo siguiente:
 - a) Las cuotas soportadas en otros Estados comunitarios se solicitarán a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA.
 - b) Adicionalmente, para el caso de que sea España el Estado de identificación, se dispone que las cuotas soportadas en el territorio IVA podrán deducirse a través de las correspondientes autoliquidaciones conforme el régimen general del impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.
- 4.^a En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas en el TAI, siempre que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en la Ley del IVA, artículo 119.

Al igual que en el caso de los operadores no comunitarios, se exceptiona el requisito de que no hayan realizado operaciones de cuyo IVA sean sujetos pasivos, pero no los de reciprocidad y nombramiento de representante, que de suyo no cabe exigir para operadores comunitarios.

Las normas que definen el régimen especial y que acabamos de analizar han de tener necesariamente un corolario: tanto la identificación a efectos del régimen en un Estado (y las vicisitudes derivadas de la misma), como la presentación e ingreso de declaraciones ante el mismo, exigen que se establezcan unas pautas comunes y unos mecanismos de intercambio de información, y de cuotas ingresadas, entre todos los Estados miembros.

NOVEDADES PARA 2015 EN LA NORMATIVA ESTATAL Y AUTONÓMICA SOBRE IMPUESTOS CEDIDOS

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Inspector de Hacienda del Estado.

Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón

EXTRACTO

Como en años anteriores, se recogen en este artículo las principales modificaciones que la normativa estatal y la de las comunidades autónomas de régimen común han efectuado sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por la parte estatal, las modificaciones son mínimas y para el análisis distinguiremos las relativas a la obligación real de contribuir del resto de novedades.

Por la parte autonómica, aunque con alguna excepción, tampoco hay cambios especialmente relevantes para 2015 y su tratamiento se hará en función de la comunidad autónoma legisladora.

Palabras claves: Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2015 RECENT LAW DEVELOPMENTS IN STATE AND REGIONAL REGULATIONS ON ASSIGNED TAXES

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

ABSTRACT

As in previous years, the present article gathers the main amendments made to Wealth Tax, Transfer Tax and Stamp Duty, and Gift and Estate Tax. On the State side, the amendments have been minor and for analysis purposes, it will be distinguished those related to the real obligation to contribute from the rest of the novelties.

On the regional side, although there are some exceptions, there have not made significant changes for fiscal year 2015 and its development will be covered according to the Autonomous Region's legislator.

Keywords: Wealth Tax, Transfer Tax and Stamp Duty, and Gift and Estate Tax.

Sumario

I. Normativa estatal

1. Exención en ITP y AJD. Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial
2. Novedades introducidas por la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2015
3. La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

II. Normativa autonómica

1. Andalucía. Ley 6/2014, de 30 de diciembre, del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2015
2. Aragón. Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón
3. Asturias. Ley del Principado de Asturias 11/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2015
4. Baleares. Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2015
5. Canarias. Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias. Ley 11/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2015
6. Cantabria. Ley 7/2014, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
7. Castilla-La Mancha. Ley 9/2014, de 4 de diciembre, por la que se adoptan medidas en el ámbito tributario de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha
8. Castilla y León. Ley 10/2014, de 22 de diciembre, de medidas tributarias y de financiación de las entidades locales vinculada a ingresos impositivos de la Comunidad de Castilla y León
9. Cataluña. Ley 3/2015, de 11 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas
10. Extremadura. Ley 13/2014, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2015. Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura
11. Galicia. Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
12. La Rioja. Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2015

13. Madrid. Ley 4/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
14. Región de Murcia. Ley 8/2014, de 21 de noviembre, de medidas tributarias, de simplificación administrativa y en materia de función pública. Ley 13/2014, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2015
15. Valencia. Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat

Posiblemente por resultar inherente a la condición de impuesto cedido, la legislación estatal sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto sobre el Patrimonio ha sido más bien escasa en los últimos meses. Para su comentario se distinguirán las novedades relativas a la obligación real de contribuir (que son precisamente los supuestos excluidos de cesión a las comunidades autónomas) del resto de novedades.

En el ámbito autonómico ha habido un mayor ejercicio normativo aunque sin grandes modificaciones a pesar de tratarse de un año electoral que son siempre propicios al establecimiento de beneficios fiscales. Su repaso se hará en función de la comunidad autónoma legisladora.

I. NORMATIVA ESTATAL

Las principales modificaciones desde finales de 2014 han sido las siguientes:

1. EXENCIÓN EN ITP Y AJD. LEY 17/2014, DE 30 DE SEPTIEMBRE, POR LA QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE REFINANCIACIÓN Y REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA EMPRESARIAL

La ley recoge lo ya dispuesto en el Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, por lo que materialmente el beneficio que se comenta está en vigor desde el 9 de marzo. En concreto, la disposición final tercera de esta ley amplía la exención en el ITP y AJD a las escrituras que contengan quitas o minoraciones de los préstamos, créditos y demás obligaciones, facilitando los acuerdos de refinanciación o de pago.

Para ampliar la exención de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del mencionado ITP y AJD, se modifica el apartado 19 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del texto refundido de la ley del tributo, quedando con el siguiente contenido:

«19. Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor».

Como se desprende de su lectura, para evitar los supuestos de liquidación de las empresas inmersas en procesos concursales, lo que se introduce es una exención de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del ITP y AJD en los supuestos de acuerdos con quitas o minoraciones de préstamos, créditos u otras obligaciones, siempre en el ámbito concursal y cuando el sujeto pasivo sea el deudor concursal.

2. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 36/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2015

2.1. Impuesto sobre el Patrimonio

El artículo 61 de esta ley modifica, con efectos de 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida, el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, que queda redactado de la siguiente forma:

«Segundo. Con efectos desde 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma: "Artículo 33. *Bonificación general de la cuota íntegra.*

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir".

Dos. Se derogan los artículos 6, 36, 37 y 38».

En consecuencia, se «prorroga» para 2015 la tributación por este impuesto. De no haber modificación normativa, 2015 sería el último año de existencia de esta figura.

2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Junto a los beneficios ligados a determinados acontecimientos, dos modificaciones presenta esta ley:

2.2.1. Incremento del 1 % de la escala de títulos nobiliarios

Con efectos de 1 de enero de 2015, la escala a que hace referencia el párrafo primero del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se actualiza incrementándola un 1 %.

2.2.2. *Establecimiento de una nueva exención*

Con efectos de 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida, el apartado 20.4 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del TRITP y AJD queda redactado de la siguiente forma:

«4. Los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros, y los fondos de capital riesgo estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias».

Desde finales de 2010 el concepto de operaciones societarias grava solo las operaciones de reducción de capital y las de liquidación. En este tipo de entidades financieras la recuperación de la inversión se produce normalmente mediante la disminución de su patrimonio, por lo que la nueva exención se justifica desde una pretendida neutralidad impositiva con otras formas de inversión.

3. LA OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En los impuestos sobre la renta y el patrimonio más actualizados [es decir, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades], la tradicional distinción entre obligación personal y obligación real de contribuir desapareció con la creación del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Sin embargo, en los menos evolucionados, el Impuesto sobre el Patrimonio y el ISD, la diferenciación sigue existiendo. A raíz de un pronunciamiento judicial del Tribunal Europeo, las Cortes Generales han acometido una modificación relevante en esta materia.

3.1. En el Impuesto sobre el Patrimonio

La disposición final cuarta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, procede a introducir una modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio al añadirle una nueva disposición adicional cuarta, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional cuarta. *Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español».

El sentido de esta disposición está inequívocamente unido al proceso iniciado por la Comisión Europea meses antes. Esta, a través de sucesivas peticiones de información, solicitó al Reino de España que sus administraciones opinaran sobre si compartían el criterio de aquella institución europea sobre la consideración como «obstáculo» a la libre circulación de personas y capitales de la normativa sobre la obligación real de contribuir. En concreto, lo que destacaba la Comisión era la imposibilidad de que un no residente pudiera aplicar las bonificaciones autonómicas de hasta el 100% (por ejemplo en la Comunidad de Madrid) que sí eran utilizables por los residentes en España.

Estando vivo el proceso de intercambio de información entre la Administración española y la europea, llegó el pronunciamiento judicial sobre la obligación real de contribuir en el ISD al que luego aludiremos. Visto el juicio negativo del Tribunal europeo sobre la situación preexistente en el ISD, las Cortes Generales optaron por evitar un desenlace parecido en el IP, procediendo a una reforma del impuesto en el sentido que se acaba de recoger líneas arriba.

Tras esta modificación, el esquema tradicional de tributación de los no residentes en este impuesto queda en los términos que pasan a exponerse.

De entrada, la obligación real se fija con carácter residual para quienes no tributen por obligación personal. Esta delimitación negativa obliga a definir el ámbito de la obligación personal para conocer el de la real. En tal sentido, hay dos grandes posibilidades de tributar por obligación personal:

- La primera es que se trate de personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. La residencia se rige por los criterios del IRPF, esto es, o por la permanencia en territorio nacional o por radicar en él su núcleo principal de actividades (art. 9 de la Ley 35/2006, del IRPF). Debe destacarse que, no existiendo una coincidencia exacta entre contribuyentes del IRPF y residentes en España (por ser aquellos grupo más amplio que el de residentes), tampoco la hay, inicialmente, entre contribuyentes del IRPF y sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal.

Pero las diferencias en el ámbito subjetivo de cada impuesto se reducen porque para el caso concreto de los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o de Estados extranjeros en España, se dispone que quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del IRPF.

- La otra gran alternativa incluye a la persona que, estando inicialmente en el supuesto anterior (residente en España), pase a tener su residencia en otro país pero

opte por seguir tributando por obligación personal. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la correspondiente declaración en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

Si el descrito ámbito subjetivo de la obligación personal frente a la real no ha sufrido alteración, no ocurre lo mismo con los puntos de conexión aplicables en el impuesto.

El primer punto de conexión, el que determina el ejercicio de nuestra soberanía fiscal, no ha cambiado. La sujeción en España por obligación real se define exclusivamente por los bienes y derechos de que sea titular una persona física cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este punto conviene recordar que los convenios internacionales bilaterales suelen incluir cláusulas a tomar en consideración en este impuesto. A modo de ejemplo, el artículo 21.4 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, establece que: «4. El patrimonio constituido por acciones o participaciones en una sociedad u otra agrupación de personas, o por otros derechos similares, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante o por acciones o participaciones u otros derechos que otorguen a su propietario, directa o indirectamente, el derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el bien inmueble».

Pero si hasta ahora no era necesario el fijar un punto de conexión específico ni para determinar la legislación española aplicable (la estatal o alguna de las autonómicas) ni la administración gestora, el cambio que se comenta obliga a determinar, en cada concreta situación, qué normativa, estatal o autonómica, es aplicable.

Dado que la capacidad normativa autonómica en el Impuesto sobre el Patrimonio es limitada, la normativa que ineludiblemente se aplicará en la mayor parte de los elementos de la liquidación será la estatal. Pero, en aquellos aspectos que las comunidades autónomas hayan podido regular, también esta normativa regional será aplicable. Conforme al artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en el Impuesto sobre el Patrimonio, las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las comunidades autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Sobre este nuevo punto de conexión decisorio de la normativa aplicable, la primera precisión ha de ser la de su carácter dispositivo porque la ley señala que *tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma*. Por tanto, tiene el contribuyente por obligación real la posibilidad de aplicar exclusivamente la legislación estatal, sea por ausencia de normativa autonómica, por su carácter gravoso o por cualquier otra razón o ausencia de ella.

Supuesto que el contribuyente se acoja a tal opción, la normativa autonómica aplicable no es la de su libre elección, sino la de aquella comunidad autónoma «donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto». Esta disposición supone, entre otras implicaciones, las siguientes:

- De su dicción literal, pero también de su sentido y finalidad, deducimos que la normativa autonómica aplicable lo ha de ser íntegramente. Esto es, que no cabe la selección puntual de determinadas ventajas.
- Para concluir en la aplicación de la legislación de una concreta comunidad autónoma es necesario considerar exclusivamente los bienes y derechos que determinan el ámbito objetivo de la sujeción por obligación real: los que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.
- Es dudoso si al referirse al valor de bienes y derechos se refiere a su valor «íntegro» o si hay que tomar en consideración las deudas o las cargas y gravámenes que fueran deducibles.

En principio el impuesto no recoge el concepto de valor neto de los bienes sino el de «patrimonio neto» (así en el art. 9 definitorio de la base imponible). Pero para el caso concreto de la obligación real, el apartado cuatro de ese artículo 9 vincula las cargas y gravámenes, y también las deudas deducibles, a bienes concretos.

Serían posibles hasta tres soluciones: considerar solo el valor íntegro del bien, deducir de tal valor solo las cargas y gravámenes, o deducir también las deudas. Aunque cualquiera de las tres opciones tenga sentido, optamos por la intermedia, justificándolo en que las cargas y gravámenes disminuyen, además como requisito de deducibilidad, el valor de los bienes.

Conviene recordar a este respecto [así lo hacen las Consultas V2530/2012 (NFC046109) y V0590/2013 (NFC046630)] que la solicitud de préstamos hipotecarios solicitados con la garantía de la vivienda situada en España no es deducible en la obligación real por cuanto el concepto de carga se circunscribe a aquellas de naturaleza real que disminuyan el valor real de los bienes o derechos, por lo que, en tanto en cuanto los préstamos hipotecarios no pueden calificarse, a efectos fiscales, como cargas o gravámenes, sino como deudas, es claro que al no haberse invertido el importe del préstamo en la adquisición de la vivienda, no cabe su deducibilidad para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio del sujeto pasivo por obligación real de contribuir. Por otro lado, de conformidad con el principio

de territorialidad de las deudas, solo serán deducibles de la base imponible de ambos impuestos aquellas deudas que se consideren situadas o deban cumplirse en territorio español y que resulten debidamente justificadas, lo que remite al cumplimiento de los requisitos formales que el Derecho sustantivo español exige para la determinación de la fuerza probatoria ante terceros de los documentos, sean públicos o privados.

- Entendemos que el valor a tomar en consideración será, precisamente, el que corresponda aplicando las reglas del impuesto.

Lo que no ha cambiado es que, sea cual sea la normativa aplicada, el impuesto por obligación real se sigue gestionando por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), siendo también la Administración del Estado la perceptora final de esos fondos.

Finalmente recordamos las principales consecuencias de ser sujeto pasivo por obligación real:

- En una de las normas clave del impuesto, la exención por actividad económica individual o societaria, no existe una regulación específica. En contestación de fecha 22 de noviembre de 2006 a la Consulta V2341/2006 (NFC024184), la Dirección General de Tributos señalaba que la obligación real de contribuir no constituye, en cuanto tal, obstáculo para el acceso a la exención.

A lo que sí obliga es a hacer adaptaciones de los requisitos previstos en la norma. Así, la V0428/2013 (NFC046816) abordó la cuestión de un no residente que no tiene grupo familiar «de referencia», correspondiéndole a él las funciones directivas y la percepción de remuneraciones. La DGT entiende que, aunque en los supuestos de obligación real de contribuir la tributación en el impuesto patrimonial se circunscribe de forma exclusiva a los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, conforme al artículo 5.Uno b) de la Ley 19/1991, un tratamiento homogéneo con los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir exige que, además de cumplirse los restantes requisitos, el no residente haya de acreditar de manera fehaciente ante la Administración tributaria que las remuneraciones que perciba por el ejercicio de las funciones directivas en la entidad alcanzan el nivel porcentual exigido por la ley respecto del total del conjunto de rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal que perciba en España o fuera de ella.

- A la hora de cuantificar la base imponible, solo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.
- El mínimo exento será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

- No se les aplica el límite de tributación conjunta consistente en que la cuota íntegra de este impuesto (el IP) conjuntamente con las cuotas del IRPF, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 % de la suma de las bases imponibles de este último.
- A salvo de lo que pudiera disponer algún convenio internacional, no se aplica la deducción por doble imposición internacional. En efecto, solo en el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los tratados o convenios internacionales, de la cuota de este impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:
 - El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el impuesto.
 - El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

3.2. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La disposición final tercera de la Ley 26/2014 procede a introducir una disposición adicional segunda en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), con la siguiente redacción:

«Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Uno. Adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en

España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha comunidad autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una comunidad autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas comunidades autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.º Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una

de las comunidades autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada comunidad autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas».

Como explícitamente señala el apartado Uno de esa norma, el desencadenante de la misma fue la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 [asunto C-127/12 (NFJ054901)]. Sin embargo el apartado 2 lo que hace es establecer con carácter obligatorio el sistema de autoliquidación para cualquier contribuyente, residente o no, beneficiado o no por la sentencia, que, en función de la consideración o no como cedido del rendimiento derivado de un concreto hecho imponible, deba cumplir sus obligaciones ante la AEAT y no ante alguna comunidad autónoma. La concreción de esas obligaciones se ha hecho a través de la Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre.

Respecto del más relevante apartado Uno, y sin entrar en el fondo del asunto, ni en su valoración, de la citada sentencia destacamos las siguientes ideas:

- De modo análogo al Impuesto sobre el Patrimonio, lo que la Comisión ve incompatible con el Tratado de la Unión es que la condición de no residente en un Estado pueda suponer peor trato fiscal. En este impuesto la responsable última de ese supuesto peor trato es la proliferación de ventajas fiscales en las comunidades autónomas frente al estancamiento de la normativa estatal en esa carrera. Como, por otro lado, la normativa estatal se aplica tanto en el concepto «sucesiones» como en el de «donaciones», y, en el primero además, tanto sea no residente el causante como el causahabiente, el Tribunal pudo recoger en el apartado 32 la siguiente mención:

«32. La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las comunidades autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación

en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE».

- El Tribunal europeo se desentiende de las posibles diferencias que pueda haber entre residentes en España por tener la residencia habitual en una u otra comunidad. La sentencia afirma que:

«53. El Tribunal de Justicia ha juzgado de esa forma que el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan estas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia *Mattner*, EU:C:2010:216, apartado 20, y jurisprudencia citada)».

- Uno de los argumentos que desde las administraciones españolas se defendía era que la situación la creaba el peculiar reparto de competencias normativas en el ámbito autonómico y que el tribunal no podría entrar en tales consideraciones. Este sorteaba indirectamente la cuestión centrando el debate en la definición de los puntos de conexión:

«63. Únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de estas».

- Prescindiendo de otras argumentaciones, ahora irrelevantes, la conclusión es rotunda:

«79. En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este».

Frente a este planteamiento judicial, las Cortes Generales reaccionaron con la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de

28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Lo que no tiene solución ni en la sentencia ni en la ley es el modo de aplicar retroactivamente este fallo. Que afecta la sentencia a los hechos imponible devengados con anterioridad a su publicación parece tan claro como el juego de la prescripción conforme a las reglas generales. Pero la cantidad a la que puedan tener derecho los contribuyentes beneficiados por esta declaración judicial no tiene guía ni legal ni judicial. Entendemos que carece de sentido el que proceda la devolución íntegra de las cuotas satisfechas por el impuesto y que lo procedente sería reconocer el derecho de los contribuyentes a la devolución de la diferencia entre la cantidad pagada y la que resultaría de haber aplicado la nueva legislación que actuaría así como «norma de referencia».

Prospectivamente varias cuestiones relevantes se desprenden de esta nueva normativa:

1. Se da un concepto específico de residente en comunidad autónoma (referido a los últimos cinco años) que no difiere materialmente del que recoge la Ley 22/2009 para otros efectos. Pero para calificar en este impuesto a una persona física como residente o no en España siguen valiendo los criterios del IRPF y, normalmente, el de la permanencia por más de 183 días en territorio nacional. En aquellos casos en que se sea residente por permanecer en España algo más de un año, pero menos de cinco, parece que la identificación de la residencia en una concreta comunidad autónoma habrá que medirla en función de ese tiempo efectivo de permanencia en España aunque sea inferior a cinco años.

2. Se equipara, en consonancia con la reforma operada en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la residencia fiscal en la Unión Europea con la de los países del Espacio Económico Europeo. La equiparación es a los efectos de darles mejor trato que a los residentes de terceros países. En este punto el legislador español se ha ceñido a lo que se desprende de la STJUE aunque el artículo 63 del Tratado de la Unión también prohíbe la restricción a los movimientos de capitales con terceros países.

Realmente la reforma normativa no afecta solo a la obligación real de contribuir (sea en adquisiciones mortis causa o ínter vivos), sino que también engloba supuestos tales como que el fallecido sea no residente o las donaciones a residentes de inmuebles situados fuera de España.

3. No contempla el caso concreto de la acumulación de donaciones, pero sí el de que en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y resulte aplicable la normativa de distintas comunidades autónomas. En estos casos prevé el siguiente sistema de cálculo de la cuota tributaria:

- Se toma el valor total de los bienes donados (estén donde estén situados) y se calcula qué tipo medio le correspondería si se aplicara la legislación estatal y cada una de las autonómicas. Es decir, se obtienen tantos tipos medios (correspondientes al valor total de los bienes) como legislaciones haya que aplicar realmente.

- Esos tipos medios calculados por cada comunidad autónoma (y, en su caso, el Estado) se aplican sobre el valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada comunidad autónoma.

4. Aunque el rendimiento derivado de la obligación real sigue correspondiendo al Estado, y las obligaciones tributarias hay que cumplirlas ante la AEAT, la ley fija distintos supuestos en los que corresponde aplicar la ley estatal o alguna autonómica.

Hay que destacar que en algunos casos se presenta la normativa autonómica como un derecho (y, por tanto, podría preferirse la estatal) y en otros no se da tal opción.

Los puntos de conexión son los siguientes:

4.1. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el **causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea** o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.

EJEMPLO 1

Un residente en Irlanda fallece siendo herederos su hijos residentes en España, uno en Montalbán (Teruel) y la otra en Málaga. El fallecido tenía bienes por 30.000 en Soria, 100.000 en Benabarre (Huesca) y 50.000 en Dublín.

La normativa a aplicar será o la estatal o la aragonesa dado que es en Aragón donde está el mayor valor de los bienes del caudal relicto situados en España. Pueden optar, entre la estatal y la aragonesa, ambos hijos.

Debe destacarse sobre este punto de conexión que:

- La condición de residente de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se predica del fallecido y no de los contribuyentes.
- Dado que no distingue, puede aplicarse tanto a supuestos de obligación personal (sería el caso del ejemplo) como real (incluso si uno de los herederos residiera en un país tercero).
- Si se opta por aplicar la normativa autonómica, debe hacer íntegramente y no seleccionando exclusivamente aquellos aspectos más beneficiosos.

- Al resultar decisivos los «bienes y derechos del caudal relicto», la norma está excluyendo del cálculo tanto a las obligaciones como a las cantidades percibidas por seguros de vida que, aunque se añadan fiscalmente para el cálculo de la base imponible, no son civilmente caudal relicto.

4.2. Como variante del caso anterior, la ley plantea que **si no hubiera ningún bien o derecho situado en España**, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.

EJEMPLO 2

Residente en Irlanda que fallece, siendo herederos su hijos residentes en Montalbán y Málaga. El fallecido tenía 50.000 euros en Dublín.

En este caso, la ley dispone que, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida. La redacción de la norma no presenta, aparentemente, una alternativa entre dos ordenamientos.

4.3. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma, los **contribuyentes no residentes**, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha comunidad autónoma.

EJEMPLO 3

Fallece una persona residente en Jarque (Zaragoza), siendo que un heredero vive en Bélgica y otro en Japón.

El residente en Bélgica podrá aplicar la normativa propia de Aragón. El residente en Japón no tiene opción y aplicará la legislación estatal.

4.4. En el caso de la adquisición de bienes **inmuebles situados en España** por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes no residentes,

que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

EJEMPLO 4

Padre donostiarra que dona un inmueble situado en Ayerbe (Huesca) a su hijo residente en Burundi y a su hija residente en Atenas.

La hija residente en la Unión Europea podría aplicar la normativa aragonesa propia de la ubicación del bien, pero el hijo aplicaría necesariamente la estatal por tributar por obligación real «sin trato preferente».

4.5. En el caso de la adquisición de bienes **inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea** o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan.

EJEMPLO 5

Padre barcelonés que dona dos inmuebles. Uno situado en la Toscana italiana y otro en Argelia. El primer donatario reside en Zaragoza y el segundo en Figueres (Cataluña).

El residente en Zaragoza podrá aplicar la normativa aragonesa, mientras que el catalán deberá aplicar la estatal.

4.6. En el caso de la adquisición de **bienes muebles** situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

EJEMPLO 6

Un residente en Cartuja de Monegros (Aragón) dona a su hijo residente en Viena dinero que ha mantenido en cuentas corrientes en su localidad en los seis años anteriores. Al hijo residente en Melbourne le dona otra cantidad de dinero con idéntica situación fáctica previa.

El residente en Austria podrá aplicar la legislación aragonesa, pero no por la residencia del donante, sino por la ubicación durante los últimos cinco años del bien mueble donado. El de Australia aplicará la estatal.

5. Posiblemente por no ser objeto del fallo judicial europeo, quedan fuera de la reforma situaciones que pudieran ser más o menos análogas a las «corregidas» pero que gravitan sobre los seguros de vida.

En efecto, tomando como ejemplo el caso concreto de la obligación real de contribuir, el artículo 7 de la LISD hace tributar en el impuesto a los no residentes que perciban cantidades derivadas de estos contratos cuando se han realizado con entidades españolas o se han celebrado en nuestro territorio. No habiendo establecido la Ley 26/2014 ninguna previsión para estos supuestos, la legislación aplicable sería la estatal.

Entendemos que dada la autonomía de los tres conceptos del impuesto (al menos a los efectos de determinar la realización del hecho imponible), no es posible extender, ni siquiera analógicamente, la solución que la Ley 26/2014 da para las adquisiciones mortis causa por parte de residentes en la Unión Europea a las percepciones derivadas de determinados seguros.

Esquema anterior a la STJUE y a la Ley 26/2014 en el concepto mortis causa

Causante	Causahabiente	Obligación	Normativa
Residente	Residente	Personal	Estatal y autonómica correspondiente al residente
Residente	No residente	Real	Exclusivamente estatal
No residente	Residente	Personal	Exclusivamente estatal
No residente	No residente	Real	Exclusivamente estatal

Nueva normativa Ley 26/2014 en el concepto mortis causa

Causante	Causahabiente	Obligación	No residente de fuera de la UE o EEE (ley aplicable)	NO residente en España pero residente en otro Estado UE o EEE (ley aplicable)
Residente	Residente	Personal	Estatal y autonómica del residente	Estatal y autonómica del residente
Residente	No residente	Real	Estatal	Tiene derecho a aplicar la normativa autonómica del causante Se tiene derecho a aplicar la normativa de la comunidad autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto. Si no hubiera ningún bien en España, cada uno se aplica la normativa de su comunidad autónoma
No residente	Residente	Personal	Estatal	
No residente	No residente	Real	Estatal	Misma solución que el caso anterior

Esquema anterior a la stjue y a la Ley 26/2014 en el concepto donaciones

Supuesto	Donatario	Obligación	Normativa
Bienes muebles en España	No residente	Real	Exclusivamente estatal
Bienes muebles fuera de España	Residente	Personal	Estatal y la autonómica del donatario
Inmuebles en España	No residente	Real	Exclusivamente estatal
Inmuebles fuera de España	Residente	Personal	Exclusivamente estatal

Esquema tras la STJUE y la Ley 26/2014 en el concepto donaciones

Supuesto	Donatario	No residente de fuera de la UE o EEE (ley aplicable)	No residente en España pero residente UE o EEE (ley aplicable)
Bienes muebles en España	No residente	Obligación real y normativa estatal	Obligación real. Normativa estatal con derecho a la normativa de la comunidad autónoma donde hubieran estado más días en los últimos 5 años
Inmuebles en España	No residente	Obligación real y normativa estatal	Obligación real. Derecho a aplicar la normativa de la comunidad autónoma de ubicación del bien
Inmueble en UE o EEE	Si es residente tiene derecho a aplicar la normativa de su comunidad autónoma		
Inmuebles fuera de UE o EEE	Si es residente, normativa estatal		

II. NORMATIVA AUTONÓMICA

1. ANDALUCÍA. LEY 6/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DEL PRESUPUESTO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA PARA EL AÑO 2015

La disposición final sexta de esta ley modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, en los siguientes aspectos:

1.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El artículo 20 del texto refundido contiene una mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa prevista en el artículo 20.2 a), último párrafo, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando correspondan a sujetos pasivos con discapacidad. La mejora es de importe variable hasta hacer la base liquidable de importe cero, exigiéndose que la base imponible no sea superior a 250.000 euros.

La precisión que añade esta Ley 6/2014, de carácter fundamentalmente técnico, es que en los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 250.000 euros estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición y no al concepto de base imponible.

1.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se crean sendas bonificaciones de la cuota tributaria del 100% en el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda siempre que, además, se formalice entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda.

Tales beneficios, referidos al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), afectan a dos operaciones: la constitución de la opción de compra y su ejercicio.

Respecto a la restricción a este concreto concepto impositivo hay que señalar que, en principio, los supuestos de tributación por TPO de la constitución de la opción de compra documentada en los contratos de arrendamiento serán más bien residuales, siendo lo habitual la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Por lo que respecta a la ejecución de la opción de compra, la operación estará sujeta a uno u otro impuesto indirecto en función de la concurrencia o no de la excepción a la exención en el IVA prevista para este tipo de entregas (art. 20.Uno.22 de la LIVA).

2. ARAGÓN. LEY 14/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

Mediante esta ley se introducen modificaciones en el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. La cita posterior de artículos se referirá a esta última norma.

2.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

2.1.1. *Concepto mortis causa*

- Reducción por la adquisición mortis causa de determinados bienes (empresa individual y societaria y vivienda habitual). Aunque se da nueva redacción a todo el precepto 131-3 simplemente se persigue dejar claro que el porcentaje de reducción es del 99 %. Tal porcentaje, aceptado pacíficamente en la práctica, ya figuraba en el texto actualizado del impuesto que publican las Cortes de Aragón, pero una estricta interpretación de las leyes de medidas tributarias de ejercicios anteriores podía llevar a aplicar un porcentaje inferior.
- Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes. En el beneficio del artículo 131-5 (el cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100 % de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa con el límite de 150.000 €), el ámbito subjetivo se amplía a los hijos del cónyuge del fallecido.
- Conforme al 131-8, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la LISD aplicarán una bonificación del 65 % en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. Hasta la entrada en vigor de esta ley el porcentaje era del 50 %.

Se condiciona la bonificación a que se trate de hechos imposables devengados a partir de 1 de enero de 2015 y a que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha. Esta doble regla cobra sentido cuando se aplica a determinadas figuras forales aragonesas como la fiducia o determinados pactos sucesorios.

2.1.2. *Concepto donaciones*

Referimos exclusivamente dos de las principales novedades:

- Reducción del 100 % entre cónyuges o de padres a hijos hasta el límite de 300.000 euros. En este beneficio se suprime la obligación de documentar en escritura pú-

blica las donaciones que pretendieran acogerse a este beneficio. El único requisito formal es que se presente la autoliquidación en plazo.

Habiendo desaparecido esta exigencia, se suprimen también las menciones específicas de los procesos de separación o divorcio y de los contratos de seguros de vida.

Naturalmente en aquellos supuestos, señaladamente la transmisión de inmuebles, en que la normativa civil exija la documentación en escritura pública, esta será requisito imprescindible, no tanto del beneficio como de la existencia de la adquisición y, por tanto, del hecho imponible.

- Bonificación en adquisiciones lucrativas ínter vivos. Conforme al artículo 132-6, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la LISD podrán aplicar, desde el 1 de enero de 2015, una bonificación del 65 % en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas ínter vivos. Hasta 2014 el porcentaje era del 50 %.

2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

2.2.1. Concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas

- Tipo impositivo aplicable a la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas. El artículo 121-5 del texto refundido recoge un beneficio consistente en que la cuota tributaria del concepto TPO se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo reducido del 3 % en las transmisiones de aquellos inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Entre ellos figuraba el que dentro del plazo comprendido entre los dos años anteriores y los dos años posteriores a la fecha de adquisición se proceda a la venta en firme de la anterior vivienda habitual de la familia, salvo que el inmueble adquirido sea contiguo a la vivienda habitual y dentro del plazo indicado se una físicamente a esta para formar una única vivienda de mayor superficie, aun cuando se mantengan registralmente como fincas distintas.

El cambio consiste en que el plazo se amplía a los dos anteriores y cuatro posteriores con las adaptaciones de redacción que ello comporta.

En la disposición transitoria cuarta se precisa que el plazo de los cuatro años posteriores a la adquisición de la vivienda habitual por familias numerosas podrá aplicarse también a aquellos contribuyentes que, con anterioridad al 1 de enero de 2015, hubieran optado por la aplicación del tipo reducido.

- Bonificaciones de la cuota tributaria en la dación en pago de la vivienda habitual (121-10).

Hasta final del año pasado, en el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda y siempre que, además, se formalizaba entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda, los beneficios fiscales eran los que se han comentado antes en la legislación andaluza:

- La constitución de la opción de compra tenía una bonificación del 100 %.
- La ejecución de la opción de compra tenía, asimismo, una bonificación del 100 %.

Se completa este esquema de beneficios con una bonificación del 100 % para la dación en pago de la vivienda habitual. El beneficiario formal de la norma será normalmente una entidad bancaria, pero la práctica habitual en esta y en análogas operaciones, que enseña cómo los costes fiscales se trasladan por estas entidades a los intervinientes, hace que el beneficiario efectivo sea aquel que tiene que entregar su vivienda.

2.3. Actos Jurídicos Documentados

En el artículo 122-3 se introducen las mismas modificaciones que en el beneficio análogo de TPO. Por tanto, para el tipo reducido del 0,3 % en las primeras copias de escrituras que documenten las transmisiones de bienes inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, se amplía hasta los cuatro años posteriores a la fecha de adquisición el plazo para la venta en firme de la anterior vivienda habitual de la familia.

3. ASTURIAS. LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 11/2014, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES PARA 2015

En esta ley se introducen modificaciones referidas al IRPF y que afectan al reciente Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

4. BALEARES. LEY 13/2014, DE 29 DE DICIEMBRE, DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS PARA EL AÑO 2015

La Ley 13/2014 actualiza en distintos impuestos el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

4.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- Reduce los coeficientes multiplicadores aplicables a los grupos III y IV.
- Se añade un nuevo artículo 53 bis con una bonificación autonómica del 70 o 73 % según que el parentesco de los intervinientes sea el del grupo III o el IV. Afecta a las donaciones resultantes de la aplicación del artículo 14.6 del TRITP y AJD a las cesiones de bienes inmuebles a cambio de pensiones de alimentos vitalicias.

Es decir, lo que se bonifica es el incremento lucrativo que resulta del citado precepto cuando se dé la desproporción en él definida entre el bien inmueble constitutivo del capital de una renta vitalicia y el importe de esta.

La aplicación de esta bonificación exigirá que se verifiquen los siguientes requisitos:

- a) La persona que cede el bien ha de ser mayor de 65 años o tener un grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 %.
- b) El bien que se cede ha de tener un valor igual o inferior a 300.000 euros.
- c) El bien cedido deberá mantenerse en el patrimonio del cesionario durante un plazo mínimo de 10 años desde la adquisición, excepto que el cesionario fallezca durante dicho plazo.

4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Hasta la entrada en vigor de la nueva ley, la cuota tributaria devengada en los casos de transmisión onerosa de vehículos a motor seguía parámetros distintos:

- En el caso de vehículos matriculados a partir del 1 de enero de 2011, el tipo de gravamen inicial se determinaba en función del tipo de vehículo y de las emisiones de dióxido de carbono (CO₂).
- En el caso de vehículos matriculados antes del 1 de enero de 2011, el tipo de gravamen inicial se determinaba en función del tipo de vehículo y del cubicaje del motor.

El artículo 14 del texto refundido que recoge la modificación unifica el sistema y determina la cuota en función del tipo de vehículo y del cubicaje del motor. Se prevé también una reducción variable dependiendo de la antigüedad: un 20 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a cinco años e inferior a diez; 50 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a diez años e inferior a veinticinco, y 100 % si el vehículo tiene una antigüedad superior a veinticinco años, todo ello a contar desde la fecha de la primera matriculación del vehículo en España.

4.3. Impuesto sobre el Patrimonio

Se eleva el mínimo exento para reducir la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que residan habitualmente en las Illes Balears de 700.000 a 800.000 euros.

5. CANARIAS. LEY 9/2014, DE 6 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES DE CANARIAS. LEY 11/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2015

La sección 3 del capítulo I de la Ley 9/2014 introduce algunas modificaciones en impuestos cedidos por el Estado y cuya normativa canaria se ubica en el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Se trata de dos precisiones técnicas:

- En la aplicación de la reducción del 99% por adquisición sucesoria de participaciones se aclara que el año en el que contar si una entidad gestiona o no un patrimonio mobiliario o inmobiliario durante más de 90 días debe iniciarse desde la fecha del fallecimiento.
- En la reducción del 85% por la donación de cantidades en metálico con destino a la constitución o adquisición de una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, el límite de cifra de negocios que debe respetarse es, por remisión a la que se exige al empresario individual, de 3 millones de euros.

6. CANTABRIA. LEY 7/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

Mediante esa ley se modifica, entre otra regulación, el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

6.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- En esta comunidad existe una reducción del 100% a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. La novedad para 2015 es que desaparece el límite que hasta la entrada en vigor de la Ley 13/2014 existía. Tal tope era el doble de la cuantía indemnizatoria que se

recoge en el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, recogido en el anexo del Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor.

- Se crea una reducción del 100 % hasta 100.000 euros para aquellas aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil que debieran tributar como incremento lucrativo en este impuesto. Tal imposición se produce por la parte de aportación que exceda del importe máximo fijado por la ley para tener la consideración de rendimientos del trabajo personal para el contribuyente con discapacidad.
- Existe en Cantabria una bonificación autonómica del 99% en la donación de metálico realizada a descendientes, adoptados, cónyuges o parejas de hecho, destinada a la adquisición de la vivienda (o del terreno para esta) que vaya a constituir la residencia habitual del donatario. Se corrige para 2015 la formulación de uno de sus requisitos (el referido a la documentación pública de la donación y las menciones a incluir), porque en el mismo se hacía referencia a la adquisición de la «primera» vivienda, siendo que tal exigencia no venía ordenada en los presupuestos generales de aplicación del beneficio.

6.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- En el tipo reducido del 5 % para las adquisiciones de viviendas que vayan a ser objeto de inmediata rehabilitación se precisa este último concepto.

La delimitación tiene un componente cuantitativo (el coste total de las obras de rehabilitación será como mínimo del 15 % del precio de adquisición de la vivienda que conste en escritura) y otro cualitativo. Respecto de este último se da un listado de obras que, a estos efectos, tienen la consideración de rehabilitación.

La comprobación de la concurrencia de estos requisitos se deja, en parte, a un órgano no tributario por cuanto el sujeto pasivo deberá presentar la licencia de obras, las facturas, los justificantes de pago y demás documentación oportuna derivada de la rehabilitación, en la Dirección General competente en materia de Vivienda, que resolverá si las obras a las que se refiera la documentación presentada se adecuan a las descritas en los apartados anteriores.

El incumplimiento de la obligación de presentar la documentación reseñada en el plazo establecido o la falta de adecuación de las obras realizadas declarada por la Dirección General competente en materia de vivienda determinarán la pérdida del derecho al tipo reducido.

- Se introduce un tipo reducido del 0,5 % en la modalidad de actos jurídicos documentados para la compra de bienes inmuebles (o constitución de algún otro derecho real) y la declaración de obra nueva en polígonos industriales o parques empresariales desarrollados mediante actuaciones integradas o sistemáticas dentro de la Comunidad Autónoma de Cantabria que vayan a constituir el domicilio fiscal o centro de trabajo de una empresa.

Para su aplicación es necesario que la empresa que se establezca en el polígono experimental, durante el año de establecimiento, un incremento de empleo de al menos un 10 % de su plantilla media del año anterior. En el caso de ser una empresa de nueva creación bastará con que se produzca un aumento neto de empleo.

6.3. Normas procedimentales

- La Ley General Tributaria (LGT) (párrafo tercero del apartado 1 del art. 135) prevé la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas derivada de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, pero sin fijar expresamente su extensión procesal. La ley cántabra lo que hace es proyectar esos efectos únicamente a la vía administrativa.
- Dado que la normativa estatal del impuesto no la recoge con rango de ley, se introduce en Cantabria la posibilidad en el ISD de promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores.

7. CASTILLA-LA MANCHA. LEY 9/2014, DE 4 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE ADOPTAN MEDIDAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA

Esta norma no contiene medidas en los impuestos cedidos patrimoniales.

En el artículo 1 se aprueba la escala autonómica del IRPF aplicable a partir del 1 de enero de 2015, a través de la modificación de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, incorporando un nuevo artículo 13 bis. Se modifican los tramos y porcentajes de tributación. En consecuencia, se deroga la Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del IRPF.

Por su parte, la disposición transitoria primera establece retroactivamente en este impuesto una nueva escala autonómica aplicable en 2014.

8. CASTILLA Y LEÓN. LEY 10/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y DE FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES VINCULADA A INGRESOS IMPOSITIVOS DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

La norma que modifica esta Ley 10/2014 es el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Dado que las principales modificaciones conciernen al IRPF, al Impuesto especial sobre Hidrocarburos y a los tributos sobre el juego, basta con reseñar que se ha reducido del 5 al 4% el tipo especial que existe en Castilla y León para las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales.

9. CATALUÑA. LEY 3/2015, DE 11 DE MARZO, DE MEDIDAS FISCALES, FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS

La ley contiene una extensa regulación en materia de impuestos propios y tasas pero solo un artículo referido a impuestos cedidos. Su texto es el siguiente:

«Artículo 59. Autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en los arrendamientos de inmuebles.

No es necesario presentar, junto con la autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, copia del contrato de alquiler de la finca urbana cuando se presente al Instituto Catalán de Suelo en ocasión del depósito de la fianza establecida por la Ley 13/1996, de 29 de julio, del Registro y el depósito de fianzas de los contratos de alquiler de fincas urbanas y de modificación de la Ley 24/1991, de la vivienda».

10. EXTREMADURA. LEY 13/2014, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA 2015. LEY 1/2015, DE 10 DE FEBRERO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y FINANCIERAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

10.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La ley incorpora una muy singular medida, sin parangón en el ámbito tributario español salvo por la asignación prevista en el IRPF para determinados fines religiosos y sociales.

Se trata de la posibilidad de afectación del importe total de la cuota tributaria que, en su caso, resulte a ingresar en este impuesto. Su destino es la financiación de las ayudas a la inversión en pequeñas y medianas empresas que tengan su domicilio fiscal en Extremadura. A estos efectos, por orden de la Consejería con competencias en materia empresarial se creará el Registro de pequeñas y medianas empresas beneficiarias de los programas de ayuda.

Por otro lado, hasta la Ley 13/2014, los principales beneficios fiscales en este impuesto, tanto en el concepto sucesorio como en el de las transmisiones ínter vivos, se arbitraban técnicamente a través de reducciones de la base imponible.

Se incorpora ahora como alternativa, pues es incompatible con la reducción «general» del impuesto de hasta 175.000 euros, una bonificación para ambos tipos de conceptos impositivos, siempre que el adquirente tenga un patrimonio preexistente igual o inferior a 600.000 euros. El importe de la bonificación no es único pues es del 99 % en las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años, y cuando se trate de otros parientes de grupo II, se aplicará una bonificación autonómica del 99, 95 o 90 % de la cuota tributaria en función de que la base imponible no supere, respectivamente, los 175.000, 325.000 y 600.000 euros.

Como requisito adicional exige la ley su formalización en documento público y, quizás innecesariamente, «con aplicación de las normas vigentes sobre prevención del blanqueo de capitales».

10.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se prevé que a los documentos notariales que se formalicen por causa de las exigencias formales de la nueva bonificación en el ISD, no les será de aplicación el tipo de gravamen previsto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta precisión legal normalmente será ociosa dado el régimen de incompatibilidades entre el ISD y AJD.

Por su parte, la Ley 13/2014, en su disposición adicional segunda, establece una medida con exclusiva vigencia durante 2015.

Se trata de un tipo de gravamen del 0,1 % a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que gocen de protección pública y sean calificadas como viviendas medias y además que:

- El valor real de la vivienda no supere los 122.000 euros.
- La suma de las bases imponibles general y del ahorro del IRPF del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributa-

ción conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes debe tenerse en cuenta la equiparación que establece la regla 2.^a del artículo 46.3 de esta ley.

10.3. Medidas procedimentales

Prevé la ley una extensa batería de obligaciones formales que simplemente reseñamos:

- Obligaciones formales en el IRPF: conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones reguladas por la comunidad autónoma y que hayan aplicado en sus declaraciones por dicho impuesto.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la compraventa de vehículos: en los casos de adquisiciones exentas por aplicación del artículo 45.I.B) 17 del TRITP y AJD, deberán presentar la factura de la venta del vehículo en el plazo de un mes desde que esta se produzca.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la compraventa de objetos fabricados con metales preciosos: declararán mensual y conjuntamente todas las operaciones sujetas a TPO devengadas en cada mes natural. Se prevé la futura obligatoriedad de su presentación telemática.
- Obligaciones formales de empresarios dedicados a la reventa de bienes muebles usados: declaración informativa de las adquisiciones de bienes realizadas.
- Obligaciones formales de las entidades de crédito colaboradoras que negocien documentos gravados por el ITP y AJD: declaración informativa que detalle para cada tipo de documento las operaciones realizadas y el importe negociado en cada una de ellas.
- Obligación de las Administraciones públicas de suministro de información sobre otorgamiento de concesiones.

Se protegen estas obligaciones con la consideración de que constituye infracción tributaria no presentar en plazo las declaraciones informativas así como la documentación complementaria que deba acompañarse a las autoliquidaciones con ocasión de su presentación. La infracción prevista en el apartado anterior será calificada como leve y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros.

También hace acopio de información esta comunidad autónoma a través de distintos censos:

- Censo de empresarios y entidades dedicados a la realización de subastas de bienes muebles e inmuebles que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de vehículos que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de objetos fabricados con metales preciosos que sean contribuyentes del ITP y AJD.
- Censo de empresarios dedicados a la compraventa de bienes muebles usados que sean contribuyentes del Impuesto sobre Transmisiones.

11. GALICIA. LEY 12/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

Mediante esta ley se introduce una modificación en el artículo 27 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

En el apartado cuatro de ese precepto la normativa gallega venía regulando el dictamen de peritos de la Administración [medio establecido en el art. 57.1.º e) de la LGT], estableciendo dos previsiones acerca de cómo debía actuar el técnico valorador cuando en una comprobación de valor utilizara datos, instrumentos o técnicas propios de otros medios de comprobación. En concreto precisaba que:

- En las comprobaciones de valor de inmuebles, se podía tomar como referencia, a los efectos de motivación suficiente, los valores contenidos en los registros oficiales de carácter fiscal los valores básicos y precios medios de mercado a que alude la normativa técnica mencionada en el artículo 27. Tres de ese texto refundido o bien los valores establecidos por otra comunidad autónoma para los bienes inmuebles ubicados en su territorio.
- Cuando en las comprobaciones de valor de empresas, negocios, participaciones en entidades y en general cualquier otra forma de actividad económica, el perito utilizaba sistemas de capitalización, el tipo de interés a aplicar era el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la LGT.

Con la aparente finalidad de distinguir adecuadamente cada medio de comprobación y que no pueda reprocharse a esas actuaciones el entremezclarlos inadecuadamente, la nueva redacción del artículo diferencia por un lado el dictamen de peritos y, en otro apartado distinto, la capitalización de rendimientos. En concreto, la ley distingue:

- En las comprobaciones de valor de inmuebles por dictamen: se aclara que el tomar datos (en concreto módulos unitarios básicos) de fuentes tales como los registros

de carácter fiscal que fundamentan otro medio de comprobación, o los resultantes de la normativa técnica aplicable o, finalmente, los establecidos por otra comunidad autónoma para los bienes inmuebles situados en su territorio, es una referencia para expresar la procedencia y el modo de determinación del módulo unitario básico empleado.

- Dado que la letra a) del apartado 1 del artículo 57 de la LGT remite el medio de comprobación por capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale, la norma gallega habilita tal instrumento para el ISD y el ITP y AJD, fijando el porcentaje a utilizar en el interés de mora a que se refiere el artículo 26.6 de dicha LGT.

12. LA RIOJA. LEY 7/2014, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2015

Mantiene también en este año la Comunidad Autónoma de La Rioja la singularidad legislativa de ofrecer sus medidas de carácter tributario en una versión consolidada, de modo que toda la normativa a aplicar en el ejercicio 2015, haya nacido en el ejercicio en que haya nacido, se reproduce en la Ley 7/2014.

12.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Junto a una presentación formal de las incompatibilidades entre las reducciones autonómicas y las estatales distinta a la vigente hasta 2014, las principales novedades son:

- La deducción del 100 % para las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual en La Rioja se restringe a los hijos mayores de 16 años, estableciéndose los siguientes límites:
 - Con carácter general 200.000 euros.
 - 300.000 euros cuando el donatario tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.
- Hasta 2014 ha existido una deducción variable para las donaciones de padres a hijos de la que iba a ser la primera vivienda habitual y cuyo importe estaba en función del valor real del inmueble transmitido. La actual ley efectúa las siguientes modificaciones:
 - No es necesario que se trate de la primera vivienda.
 - Se contempla expresamente que tendrá derecho a la deducción la donación de una cuota indivisa de vivienda propiedad de los padres, siempre que en

- la misma escritura de donación se adquiriera al resto de copropietarios íntegramente y en pleno dominio la totalidad de la vivienda.
- Frente al límite anterior de ser menor de 36 años el donatario, la nueva ley señala que el adquirente ha de tener entre 16 y 40 años. Y frente a los cinco años, ahora el adquirente ha de conservar en su patrimonio la vivienda durante los cuatro años siguientes a la donación, salvo que fallezca durante ese plazo.
 - Se suprimen en el precepto las obligaciones de determinadas menciones en el documento público en que se formalice la donación y se separa el concepto de vivienda habitual del regulado en el IRPF creando uno autónomo.
- Se crea una deducción del 100 % en las donaciones dinerarias de padres a hijos por creación de nuevas empresas y promoción de empleo y autoempleo cuyas principales características son:
 - El donatario deberá tener una edad comprendida entre los 18 y los 40 años, llevar a fecha de devengo al menos un año en situación legal de desempleo, tener un patrimonio preexistente inferior a 400.000 euros en la fecha de formalización de la donación y mantener su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de La Rioja durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación. Asimismo, el donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad creada y los rendimientos percibidos por su actividad en la misma deberán constituir su principal fuente de renta.
 - La donación deberá formalizarse en escritura pública en la que deberá hacerse constar de forma expresa que el donatario tiene que destinar el dinero a la creación de una nueva empresa. El plazo para crear la empresa y el empleo (autoempleo o por cuenta ajena) es de tres meses.
 - La empresa puede desarrollarse como empresa individual, negocio profesional o entidad societaria. La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4, apartado ocho, número 2 a), de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
 - El importe máximo donado al que se podrá aplicar la deducción del 100 % será el siguiente:
 - Con carácter general 200.000 euros.
 - En el caso de personas con discapacidad igual o superior al 65 % esta cantidad ascenderá a 250.000 euros.
 - 300.000 euros en caso de que se contrate, como mínimo, a una persona domiciliada fiscalmente en la Comunidad Autónoma de La Rioja con un con-

trato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la deducción y de los socios o partícipes de la empresa. En el caso de personas con discapacidad igual o superior al 65 %, esta cantidad ascenderá a 350.000 euros.

- Durante cinco años desde la creación de la empresa:
 - Deberán mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo y el nivel de inversión que se tome como base de la deducción.
 - La entidad creada deberá mantener su domicilio fiscal y social en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja.
 - Y el adquirente no podrá realizar en el mismo plazo actos de disposición, ni operaciones societarias, que directa o indirectamente puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la empresa creada.

12.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En este impuesto reseñamos únicamente que se regula una escala para calcular la cuota tributaria de los arrendamientos.

12.3. Impuesto sobre el Patrimonio

Se introduce por primera vez una bonificación general en el impuesto de modo tal que, con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 50 % de dicha cuota, si esta es positiva. Añade la norma que no se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

13. MADRID. LEY 4/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

En el ITP y AJD además de regular el régimen de autoliquidación mensual del impuesto en su modalidad de TPO para las compraventas realizadas por los adquirentes de objetos fabricados con metales preciosos, se establece con vigencia exclusiva para el ejercicio 2015 una bonificación del 95 % en la cuota tributaria para las adquisiciones de inmuebles en los que se desarrollen o se vayan a desarrollar actividades industriales en los municipios del Corredor del Henares y del Sur Metropolitano con el fin de incentivar el desarrollo de actividades industriales en el ámbito de la Comunidad de Madrid. La bonificación se establece tanto para las operaciones sujetas a la modalidad de TPO como para la de AJD.

14. REGIÓN DE MURCIA. LEY 8/2014, DE 21 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA Y EN MATERIA DE FUNCIÓN PÚBLICA. LEY 13/2014, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA PARA EL EJERCICIO 2015

La Ley de Presupuestos incluye normativa autonómica sobre el IRPF mientras que en la Ley de medidas se legisla sobre el ISD y el ITP y AJD modificando el Texto Refundido de las Disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

14.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

14.1.1. *Concepto mortis causa*

Se crea una reducción propia del 99 % por adquisición de metálico destinado a la constitución o adquisición de empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones en entidades, entre contribuyentes de los grupos I y II del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

La base máxima de la reducción será de 300.000 euros con carácter general. No obstante, en el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % este importe será de 450.000 euros.

Sus requisitos principales son:

- Quedan excluidas las empresas que gestionen un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- La adquisición debe formalizarse en documento público, haciendo constar de manera expresa que el dinero se destinará a los ya citados fines.
- La «inversión empresarial» debe hacerse en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la adquisición del metálico. Una vez establecida la actividad económica, debe mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de adquisición del dinero, salvo que el adquirente falleciera dentro de este plazo.
- Existen límites cuantitativos distintos según el tipo de bien adquirido:
 - Si lo que se adquiere es una empresa individual o un negocio profesional, el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los límites siguientes:

- Tres millones de euros en el caso de adquisición de empresa individual.
- Un millón de euros en el caso de adquisición de negocio profesional.
- En el caso de que con el dinero se adquirieran participaciones de una entidad, salvo para las participaciones en empresas de economía social, cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales, deberán cumplirse los siguientes requisitos:
 - Las participaciones adquiridas tienen que representar, como mínimo, el 50 % del capital social de la entidad.
 - El adquirente tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.
- Se crea una reducción propia del 99 % por adquisición de explotaciones agrícolas situadas en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, del 99 % de su valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) La adquisición del pleno dominio de una explotación agraria deberá serlo en su integridad.
 - b) La adquisición deberá realizarse a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, encuadrados dentro de los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.
 - c) El causante y los adquirentes deberán tener la condición de agricultor profesional durante el plazo de presentación del impuesto, en caso de que no la tuviesen anteriormente.
 - d) La adquisición deberá constar en escritura pública en la que se reflejará la obligación del adquirente de conservar en su patrimonio y ejercer de forma personal y directa la explotación agraria, como agricultor profesional, durante 10 años, salvo que falleciera dentro de este plazo.

14.1.2. Concepto donaciones

Se crea una reducción del 99 % por donación de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional. Los requisitos son similares a los existentes para la reducción análoga del concepto mortis causa, precisándose que el donatario ha de tener un patrimonio inferior a 500.000 euros en la fecha de formalización de la donación.

14.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En la modalidad TPO, se regula un nuevo tipo reducido del 5% aplicable a la transmisión de inmuebles, cuando los adquirentes sean jóvenes empresarios (menores de 35 años) y los destinen a constituir el domicilio fiscal o el centro de trabajo.

15. VALENCIA. LEY 7/2014, DE 22 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT

La técnica legislativa valenciana lleva a que las leyes de medidas anuales modifiquen la ley «matriz» que es la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Las modificaciones que se plantean este año en el ISD, y a pesar del silencio de la exposición de motivos de la norma, parecen estar relacionadas con el Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2013. Sin entrar en un análisis detallado del mismo sí que es procedente hacer alguna observación respecto del pronunciamiento judicial.

El asunto controvertido en el citado auto trata de una persona física que considera que la norma valenciana con rango de ley vulnera los artículos 14 y 19 de la Constitución Española (CE) al condicionar la bonificación en el ISD a la residencia del sujeto pasivo en la Comunidad Valenciana, condición de residencia que él no cumple, a diferencia de sus hermanos que comparten con él la condición de herederos de su padre común.

En primera instancia, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana rechazó la vulneración constitucional argüida por el recurrente, viniendo a considerar, en síntesis, que la diferencia cuestionada no debe encauzarse en el marco constitucional del artículo 14 de la CE (principio de igualdad), sino en el del artículo 31.1 de la CE (en el que el principio de igualdad, en materia tributaria, se conjuga con otros principios rectores del sistema tributario). En opinión del Tribunal Supremo (TS), lo que el TSJ hacía es aceptar la diferencia de trato entre residentes y no residentes en Valencia, justificándolo en que los residentes en la Comunidad Valenciana contribuyen a ella por la totalidad de sus tributos y el no residente en ella lo hace solo en el caso de la sucesión de un residente en la misma, por el Impuesto sobre Sucesiones.

El TS no comparte tal visión, aunque deja abierta la puerta a la validez de una norma como la valenciana siempre que con ella se tratara de dar un beneficio fiscal a los residentes en una comunidad autónoma como compensación de alguna norma más gravosa y que solo afectara a estos. En concreto, el TS razona en los siguientes términos: «En un plano meramente hipotético pudiera tal vez aceptarse, como criterio de justificación de un determinado trato diferencial en

una determinada ley, el hecho de que los sujetos favorablemente tratados en ella recibiesen un trato más gravoso que los demás en otra ley distinta, aunque constitucionalmente legítima, y que el objetivo de la primera pudiera ser el de compensar el trato de la segunda; pero para que un mecanismo de compensación tal fuese aceptable, sería preciso que la ley que estableciese el beneficio tributario se refiriese con precisión a la otra, bien en el propio precepto que lo establece o al menos en su exposición de motivos o preámbulo».

Frente a la argumentación del TSJ de que la bonificación y sus requisitos son válidos porque tratan de proteger a la familia, el TS entiende, por el contrario, que lo que beneficia a la familia es la bonificación en sí misma, pero no el que solo se la puedan aplicar los residentes en Valencia. El TS considera que el principio de igualdad impide que la residencia de una persona pueda condicionar el que tenga o no beneficios fiscales. Sí que es posible que la aplicación de una ley autonómica u otra dependa de la residencia de la persona física. Pero una vez que se sabe qué ley autonómica es aplicable (por el punto de conexión que sea), no es posible discriminar a los contribuyentes en función de su residencia¹.

A pesar de manifestarse el TS en contra del criterio del TSJ, no procede a estimar el recurso de casación sino que, como para estimarlo tiene que pronunciarse sobre la compatibilidad del artículo de la ley valenciana con la CE, y esa compatibilidad solo puede determinarla el Tribunal Constitucional, el TS opta por plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Del resto de auto del TS interesa resumir los «pasos» de su razonamiento en la medida en que pueda tomarse como guía para valorar la «debilidad» de otras legislaciones autonómicas en parecida situación. El propio TS los esquematiza del siguiente modo:

1. La constatación de la diferencia, que en este caso no ofrece duda.
2. La justificación de la misma que en todo caso incumbe al poder público que la ha establecido². Dentro de ese capítulo de la justificación en este caso deberá examinarse:
 - a) Si los grupos de personas en que se establece la diferencia son homogéneos.
 - b) Si existe un fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia por razón de la residencia.

¹ El TS lo expresa del siguiente modo: Una cosa es que, en principio, el criterio de la residencia pueda definir la base subjetiva de referencia de la legislación autonómica, de modo que con carácter general la legislación de cada autonomía se refiera a los residentes en su territorio, y no a los que residan fuera de él; y otra distinta que, cuando en función de un determinado punto de conexión [como ocurre, dado lo dispuesto en el art. 10.4 1) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas], se someta a la legislación de la comunidad autónoma a una persona no residente en ella, como es aquí el caso, la ley autonómica pueda negarle derechos que concede a sus residentes.

² Así lo recogen las SSTC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 5; 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398), FJ 4 b).

- c) Si en caso de que tal fin exista las consecuencias jurídicas que resultan de la distinción son adecuadas y proporcionadas al fin.
- d) La valoración de la diferencia en el ámbito de relaciones en que se proyecta, que es en este caso el del régimen del ISD.
- e) Finalmente si la residencia puede operar como elemento de diferenciación, en relación con el artículo 139.1 de la CE.

Sea por este auto o por otros motivos, lo cierto es que, como señala la exposición de motivos, «en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se suprime el requisito de la residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo para la aplicación de la reducción autonómica por parentesco en las adquisiciones inter vivos y para la aplicación de las bonificaciones autonómicas por parentesco en las adquisiciones mortis causa e inter vivos sujetas al impuesto».

Y así:

15.1. Concepto mortis causa

El beneficio central en este impuesto es la bonificación del 75 % de la parte de la cuota tributaria que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo que pertenezca a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Hasta esta reforma se exigía que el sujeto pasivo tuviera su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto, el cambio consiste en eliminar tal exigencia.

15.2. Concepto donaciones

Existe también un beneficio para las adquisiciones inter vivos de importe distinto según el parentesco entre los intervinientes. La bonificación es del 75 % con un límite de 150.000 euros a favor de las adquisiciones inter vivos efectuadas por los padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, que tengan, en todos los casos, un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros a la fecha del devengo del impuesto.

De entre sus requisitos desaparece la exigencia de que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo. Sin perjuicio de lo dicho respecto de la modificación análoga en el concepto mortis causa, en las donaciones, la eliminación de este requisito tiene un impacto menor en la medida en que para la aplicación del bloque normativo valenciano es necesario, precisamente, la residencia en tal comunidad del donatario salvo en los casos de transmisión de inmuebles donde opera como punto de conexión el lugar de ubicación del mismo.

LAS PENSIONES DE ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS EN EL ÁMBITO DEL IRPF: UN ESCENARIO DE INMINENTE INTERVENCIÓN

Irene Rovira Ferrer

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universitat Oberta de Catalunya (UOC)*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

EXTRACTO

El objetivo principal del presente trabajo radica en la voluntad de poner de manifiesto los importantes problemas que, a pesar de la reforma, sigue planteando el régimen de la tributación de las pensiones de alimentos a favor de los hijos, el cual puede considerarse incluso contrario a la Constitución. Asimismo, se analizará la problemática derivada de la posición de la Administración mantenida hasta el momento respecto a la normativa anterior a la hora de entender la tributación procedente en relación con los progenitores que, teniendo la guarda y custodia compartida, abonaban también una pensión de alimentos a sus hijos, pues su derecho para determinar la deuda tributaria aún no ha prescrito. Y por último, con base en las consideraciones expuestas, se pretende aportar la propuesta de un nuevo modelo de tributación, tanto de las mencionadas pensiones como, por su intrínseca relación, del denominado mínimo por descendientes.

Palabras claves: tributación, pensiones de alimentos a los hijos, IRPF y mínimo por descendientes.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014 / Fecha de revisión: 10-02-2015

THE TAXATION OF THE CHILD MAINTENANCE CONTRIBUTIONS: A NEW REGULATION IS NEEDED

Irene Rovira Ferrer

ABSTRACT

The main objective of this paper is to highlight the important problems about the current taxation of the child maintenance contributions, which, in spite of the current reform, incorporates some provisions provably unconstitutional. Secondly, the problems related to the position of the Administration about the correct taxation under the previous regulation of the child maintenance contributions when parents have shared custody will be discussed. And thirdly, a new model of taxation of these contributions and, for its intrinsic relationship, of the called «minimum family exemption for descendants» will be provided.

Keywords: taxation, child maintenance contributions, Personal Income Tax and minimum family exemption for descendants.

Sumario

- I. Introducción
- II. Las pensiones de alimentos a favor de los hijos
- III. El tratamiento de las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF
- IV. La inconstitucionalidad declarada de la anterior ¿y la presente? regulación
- V. Un supuesto controvertido de la inminente regulación anterior: los casos de custodia compartida
- VI. Una propuesta de reforma a la luz de la jurisprudencia constitucional
- VII. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN

De conformidad con el artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas «de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares».

Por consiguiente, como se desprende de la propia configuración del impuesto, es evidente que los gastos relativos al mantenimiento y educación de los hijos no forman parte de la renta sometida a gravamen, pues resultan imprescindibles para cubrir las necesidades básicas de las personas que, más allá del propio contribuyente, dependen de él.

De hecho, así lo entiende expresamente el artículo 56 de la LIRPF al señalar que el denominado mínimo personal y familiar «constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación», especificándose en el artículo 58 las cuantías que formarán parte de este mínimo por razón de descendientes discapacitados o menores de veinticinco años y solteros que no obtengan unas rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Sin embargo, hasta la presente reforma tributaria que ha entrado en vigor el 2015, el propio precepto limitaba su procedencia a que los descendientes convivieran efectivamente con los contribuyentes, de modo que aquellos progenitores que se hacían cargo de su sustento económico pero no vivan junto a ellos no tenían derecho a excluir de tributación ninguna parte de su renta por dicha razón.

De todos modos, tratando de compensar su discriminación, los artículos 64 y 75 de la LIRPF preveían que, a la hora de aplicar las escalas del impuesto, los pagadores de pensiones de alimentos a favor de sus hijos podrían acogerse a unas determinadas especialidades para atenuar su progresividad, si bien limitaban tal opción a que el pago de dichas pensiones estuviera expresamente reconocido en una sentencia o en un convenio regulador ratificado por un juez.

No obstante, con el fin de no dejar a los contribuyentes que abonan anualidades por alimentos a los hijos no reconocidas judicialmente sin beneficio alguno por tales cuantías (lo cual ya había sido declarado inconstitucional en relación con la anterior LIRPF de 1998 –STC 19/2012, de 15 de febrero–), la nueva redacción del artículo 59 de la LIRPF, tras su reforma por parte de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha abierto la aplicación del mínimo por descendientes más allá de los supuestos en los que haya convivencia efectiva, señalando que se equiparará a la misma la dependencia de los hijos (sobreentendiéndose que se hace referencia a la dependencia económica).

Sin embargo, y de forma inédita, ha añadido expresamente que no podrán acceder a la aplicación del mencionado mínimo (ni, en consecuencia, a los demás beneficios fiscales que dependen de él –como el mínimo por discapacidad o las nuevas deducciones por familias numerosas o por familiares con discapacidad a cargo–) los contribuyentes que abonen pensiones de alimentos a favor de sus hijos reconocidas judicialmente, dejándoles únicamente reconocidas las mencionadas especialidades de los artículos 64 y 75.

Así pues, ante este nuevo panorama, el objeto del presente trabajo es el análisis detallado del actual régimen de tributación de las pensiones de alimentos a los hijos con el fin de detectar y dar respuesta a los importantes problemas que aún plantea, estudiando también la tributación que debe entenderse procedente para los contribuyentes que, antes de la presente reforma y teniendo asignada la guarda y custodia compartida, hubieran abonado pensiones de alimentos a favor de sus hijos reconocidas judicialmente (ya que el derecho de la Administración a determinar su deuda tributaria aún no ha prescrito). Finalmente, tras valorar el cuestionable posicionamiento de la Administración al respecto, se cerrará este estudio con la propuesta de un nuevo sistema de tributación, tanto de las pensiones de alimentos a favor de los hijos como, por su intrínseca relación, del denominado mínimo por descendientes en general.

II. LAS PENSIONES DE ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS

Una de las manifestaciones de la compleja relación jurídica que entraña la patria potestad es, sin lugar a dudas, la prestación de alimentos, pues, como señala el artículo 154.2 del Código Civil (CC), los padres deberán velar por sus hijos, tenerlos en su compañía, alimentarlos, educarlos y procurarles una formación integral, así como representarlos cuando sea necesario y administrar sus bienes.

Asimismo, como se ha reconocido por abundante jurisprudencia, el reconocimiento de la patria potestad afecta a ambos progenitores por igual y es del todo independiente del origen matrimonial o extramatrimonial de la relación de la que hayan nacido los hijos, como también lo es el hecho de que estos sean biológicos o adoptados¹.

Por consiguiente, y como puntualiza expresamente el artículo 92.1 del CC, ni el cese de la convivencia entre ambos progenitores ni la disolución del vínculo matrimonial ni incluso el reconocimiento de su nulidad eximirá a los padres de sus obligaciones para con los hijos², aunque

¹ Entre otras, véanse la STC 7/1994, de 17 de enero; la 74/1997, de 21 de abril, o la 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398), así como la STSJ de Madrid 58/2008, de 31 de enero, o la SAP de Barcelona de 21 de febrero de 2008.

² Por su parte, en relación con los casos de nulidad matrimonial, así lo reconoce también de forma expresa el artículo 79 del CC, señalando que «la declaración de nulidad del matrimonio no invalidará los efectos ya producidos respecto de los hijos y del contrayente o contrayentes de buena fe».

en tales casos deberá determinarse mediante sentencia o convenio regulador ratificado por el juez cómo se siguen atendiendo.

Y justamente, de conformidad con el artículo 93 del CC, uno de los aspectos que el juez deberá determinar preceptivamente es la contribución de cada progenitor en la prestación de alimentos a favor de los hijos, teniendo en cuenta las circunstancias económicas de cada uno (ya que, conforme al art. 146 del CC, la cuantía de los alimentos será proporcional al caudal o medios de quien los da) y considerando las necesidades que en cada momento puedan tener los descendientes.

Asimismo, conviene remarcar que dichos alimentos también se deberán determinar a favor de los hijos mayores de edad o emancipados que, careciendo de ingresos propios, convivan todavía en el domicilio familiar, pues, a pesar de que en puridad de conceptos su exigencia debería tramitarse por separado con base en la regulación general de los alimentos entre parientes (art. 142 y ss. del CC), el artículo 93 del CC así lo contempla por razones de economía procesal.

Así pues, todos los progenitores deberán hacerse cargo de prestar alimentos a sus hijos, entendiendo incluido bajo dicho concepto todo aquello que resulte indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica de una persona, comprendiendo también la educación e instrucción del alimentista (mientras sea menor de edad y aún después cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable) y los gastos de embarazo y parto cuando no estén cubiertos de otro modo (art. 142 del CC).

Sin embargo, en la mayor parte de los supuestos donde no haya convivencia efectiva de los padres, la forma de satisfacer dicha pensión de alimentos dependerá esencialmente de quién tenga atribuida la guardia y custodia de los hijos, es decir, de con quién convivan. Así, y aunque dicha atribución no altere la mencionada obligación, su cumplimiento por parte del padre no custodio deberá realizarse mediante el pago de la prestación dineraria que judicialmente se haya determinado directamente al hijo o al otro progenitor³.

De todos modos, téngase en cuenta que, a pesar de dicha fijación dineraria, el artículo 93 del CC señala que la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos dependerá, además de las circunstancias económicas de cada uno, de las necesidades que en cada momento puedan tener los hijos, por lo que, siempre que un padre deba hacerse cargo de gastos extras subsumibles en el concepto de «alimentos» establecido por el artículo 142 del CC, podrán ser considerados parte de la prestación alimenticia abonada.

³ En este punto, es importante remarcar que, ciertamente, la única cuantía en concepto de alimentos que suele concertarse judicialmente es la del padre no custodio, aunque ello no obsta que el progenitor que tenga atribuida la guardia y custodia deba seguir haciéndose cargo de los mismos. De hecho, así lo deja claro el artículo 145 del CC, ya que señala expresamente que, «cuando recaiga sobre dos o más personas la obligación de dar alimentos, se repartirá entre ellas el pago de la pensión en cantidad proporcional a su caudal respetivo».

Asimismo, conviene remarcar que el pago de alimentos a los hijos en forma de pensión dineraria no tendrá lugar en todos los supuestos donde no haya convivencia efectiva de los padres, pues, como es sabido, tras la reforma del Derecho de familia por parte de la Ley 15/2005, se introdujo formalmente en el ordenamiento jurídico el reconocimiento de la llamada custodia compartida (o, en palabras del art. 92.5 del CC, «el ejercicio compartido de la guarda y custodia de los hijos»).

Así, y aunque la guarda y custodia implique justamente la convivencia de los progenitores con los descendientes y, como tal, no se pueda ejercer si los padres no cohabitan una misma vivienda, se ha admitido que ambos la puedan tener reconocida estableciendo un régimen de convivencia de los hijos con cada uno por periodos alternativos (ya sea por días, semanas o en meses), de modo que, a pesar de que jurídicamente se les atribuya su ejercicio simultáneo, cierto es que en la práctica este será alterno.

No obstante, y a pesar de que este reconocimiento se haya basado en la igualdad de derechos y deberes que proclama la Constitución y en la propia realidad social (donde ambos progenitores comparten o se intercambian cada vez más las diversas funciones de la vida familiar)⁴, conviene tener presente que no tiene por qué implicar un reparto exactamente igual de tiempo y tareas entre los dos padres, pudiéndose compensar las diferencias justamente con el pago de una pensión alimenticia. Y es que, incluso existiendo absoluta identidad en el ejercicio fáctico de la guarda y custodia, son múltiples los supuestos en los que la jurisprudencia ha estipulado una prestación alimentaria a cargo de uno de los progenitores, pues, teniendo en cuenta la diferente capacidad adquisitiva que puede existir entre ambos, se ha considerado adecuado con el fin de mantener un cierto equilibrio y estabilidad en la calidad e intensidad del cuidado integral de los hijos⁵.

Por último, procede cerrar estas consideraciones generales sobre el deber de prestar alimentos señalando que, como se apuntaba, no solo puede reconocerse respecto a los hijos, sino que, como contempla el artículo 143 del CC, están obligados recíprocamente al mismo los cónyuges, los ascendientes, los descendientes y, en aquello necesario para la vida y la educación, los hermanos. De hecho, justamente por esto el título VI del CC dedicado a su regulación lleva por rúbrica «De los alimentos entre parientes».

Y precisamente, antes de entrar en el análisis de la repercusión tributaria de tales pensiones, resulta especialmente importante tener clara esta posibilidad, ya que, si bien tanto el pago como la recepción de una pensión de alimentos tendrá efectos en el IRPF en todo caso, el régimen que se estipula es del todo diferente en función de si el alimentista es un hijo del pagador (supuesto al que, como se apuntaba, se circunscribe el presente trabajo).

⁴ En este sentido, véanse, entre otras, la SAP de Córdoba de 24 de abril de 2006 o, dese el punto de vista doctrinal, a IVARS RUIZ, J.: «La guarda y custodia compartida tras la actual reforma del Código Civil. Aspectos procesales y sustantivos», en *Doctrina y Jurisprudencia*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 38.

⁵ A modo de ejemplo, véase, entre otras, la STSJ de Cataluña 29/2008, de 31 de julio (NCJ047638).

III. EL TRATAMIENTO DE LAS PENSIONES DE ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS EN EL ÁMBITO DEL IRPF

Como bien es sabido, dentro de los denominados principios de justicia tributaria o justicia material contemplados en el artículo 31 de la Constitución Española (CE), destaca fundamentalmente por su relevancia el principio de capacidad económica, pues, a pesar de que un sistema tributario solo pueda considerarse justo si los respeta todos (es decir, el principio de capacidad económica, el de generalidad, el de igualdad, el de progresividad y el de no confiscatoriedad), cierto es que el resto, que derivan del mismo, restan al servicio de sus exigencias, o, dicho de otro modo, tienen, respecto de este, un marcado carácter instrumental.

Así, el mencionado precepto constitucional, establecido en el capítulo II del título I relativo a los «Derechos y libertades de los españoles», señala que «todo el mundo debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio» y, concretamente, dicha capacidad económica puede gravarse a través de la renta, del consumo o del patrimonio.

Sin embargo, en puridad de términos, el objeto de gravamen que respeta en mayor medida el mencionado principio de capacidad económica, así como la pretendida redistribución de riqueza implícita en el sistema, es justamente la obtención de renta, motivo por el cual el IRPF se ha convertido en la figura principal de la imposición directa y, en palabras del propio Tribunal Constitucional (TC), en un pilar estructural del ámbito tributario⁶.

No obstante, para que se cumpla realmente con las exigencias apuntadas, la renta que debe someterse a tributación debe ser, como definía el artículo 15 de la LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre, la que efectivamente sea disponible para el contribuyente, motivo por el cual, como consideran MAROTO SÁEZ y LOBATO SÁNCHEZ, deben excluirse aquellas cantidades que se consideren necesarias para cubrir las necesidades vitales o mínimas, tanto del propio contribuyente como de su familia⁷.

Así pues, no hace falta añadir mucho más para constatar que tanto el pago como la recepción de una pensión de alimentos tendrá una repercusión clara y directa en el IRPF (ya que deriva de la renta del pagador y constituye parte de la renta obtenida por el destinatario), así como

⁶ En concreto, en la STC 209/1988, de 10 de noviembre (NFJ000463), el TC señaló que «el IRPF es una figura impositiva primordial para conseguir que el sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la CE, razón por la cual constituye uno de los pilares estructurales de dicho sistema». En el mismo sentido, véanse, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), o la 182/1997 de 28 de octubre (NFJ005623).

⁷ MAROTO SÁEZ, A. y LOBATO SÁNCHEZ, A.: «Capacidad económica y mínimo personal y familiar», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2007, pág. 3.

el hecho de que su regulación será clave para conseguir un adecuado respeto a los principios de justicia tributaria y, en especial, al de capacidad económica.

Apuntado este extremo, y entrando a analizar la tributación de las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF, conviene estructurar su estudio en función de los sujetos que integran la prestación alimentaria, es decir, diferenciando la fiscalidad relativa al receptor de la misma y la concerniente al prestador.

Así, en primer lugar, para los perceptores de las anualidades por alimentos reconocidas judicialmente satisfechas por progenitores, tales rendas se encontrarán exentas, ya sea el cónyuge quien reciba materialmente su cobro o sea el propio hijo [art. 7 k) de la LIRPF]. De hecho, en relación con esta última precisión, conviene destacar la STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119), en la cual, tras plantearse justamente si dicha exención solo debía proceder si la pensión se recibía directamente por los hijos, el TC dejó claro que, siendo los hijos los últimos destinatarios de la misma, «la pretensión de que sea la persona encargada de su custodia por convenio aprobado judicialmente (en el caso, la exesposa del contribuyente) la que tribute por la misma no se acomoda en absoluto al principio de capacidad económica constitucionalmente establecido en el artículo 31.1 CE».

Sin embargo, conforme al citado artículo, conviene remarcar que, con el fin de simplificar los problemas de prueba y hacer viable el sistema, dicha exención únicamente operará si el pago de la procedente pensión realmente se ha materializado y siempre que se realice en virtud de una decisión judicial, de modo que, si este no es el caso, los perceptores deberán tributar, igual que ocurre con el resto de pensiones de alimentos y con las pensiones compensatorias, por la cantidad recibida⁸.

De todos modos, como ya se apuntaba, debe puntualizarse que, a pesar de la referencia a la «decisión judicial», se acepta tanto que dicha pensión se encuentre fijada por sentencia o por convenio regulador ratificado por el juez, aunque sí que es importante que en cualquier caso se fije claramente la correspondiente cuantía (especialmente si también se reconoce una pensión compensatoria) y, para evitar conflictos posteriores, la actualización de la misma que deberá operar.

Por su parte, y a diferencia también de lo que ocurre con las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y demás anualidades por alimentos que se satisfagan por decisión judicial, las pensiones de alimentos a favor de los hijos no podrán ser nunca objeto de reducción en la base imponible del impuesto del pagador (art. 55 de la LIRPF), sino que la única especialidad para el

⁸ En concreto, como señala el artículo 17.2 f) de la LIRPF, las pensiones compensatorias recibidas por el cónyuge y demás anualidades por alimentos (con la excepción de las que, estando judicialmente determinadas, sean a favor de los hijos) se encontrarán sometidas a tributación por el IRPF por parte de su perceptor teniendo la consideración de rendimientos del trabajo. Asimismo, procede destacar en este punto que, si bien la ley hace referencia expresa a las pensiones compensatorias recibidas por los «cónyuges», no lo hace en relación con las pensiones de alimentos, por lo que dicha tributación procederá aunque sean recibidas por otros sujetos [de hecho, así lo ha admitido la Dirección General de Tributos (DGT) en relación, por ejemplo, con los ascendientes –respuesta a la Consulta vinculante V0453/2010, de 10 de marzo (NFC037591)–].

mismo que prevé la normativa es que podrá computar la cuantía pagada de forma independiente a la hora de aplicar la escala de gravamen del impuesto (tanto la general como la autonómica)⁹.

Así, de conformidad con los artículos 64 y 75 de la LIRPF, cuando el importe pagado por el contribuyente en concepto de alimentos a favor de los hijos sea inferior a su base liquidable general, se aplicarán las escalas independientes previstas en los artículos 63.1 y 74.1 de la LIRPF al importe de las anualidades por alimentos de forma separada, es decir, calculando la procedente cuantía en relación con el importe satisfecho y la relativa al resto de la base liquidable general.

La suma de ambas cantidades deberá reducirse con la cuantía que resulte de aplicar la correspondiente escala al procedente mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que como consecuencia de tal minoración, pueda resultar en ningún caso una cuantía negativa.

De este modo, al disgregar la base imponible en dos, el pagador consigue atenuar la progresividad que caracteriza al IRPF, es decir, que, al partir dos veces de cero a la hora de calcular la cuota, el tipo impositivo que corresponde resulta notablemente más bajo y, por consiguiente, ve reducida su tributación.

Sin embargo, conviene remarcar que, como consta expresamente en los artículos 64 y 75 de la LIRPF, únicamente podrán acogerse a dichas especialidades aquellas pensiones de alimentos que se satisfagan por decisión judicial, de modo que todas aquellas que no consten establecidas en una sentencia o convenio regulador ratificado no gozarán de ningún tipo de beneficio ni trato especial en cuanto a tales.

Por último, procede destacar la regulación que, directamente relacionada con las pensiones de alimentos a favor de los hijos, tiene el mínimo por descendientes que integra el denominado mínimo personal y familiar, es decir, aquella cuantía que queda libre de imposición por razón de descendientes con discapacidad o menores solteros de veinticinco años que, excluyendo las exentas, no tengan rentas anuales superiores a 8.000 euros (art. 58 de la LIRPF).

Al respecto, el artículo 56.1 de la LIRPF define el mínimo personal y familiar como «la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del

⁹ Al respecto, el hecho de que no se permita la reducción en la base imponible del importe pagado en concepto de anualidades por alimentos a los hijos reconocidas judicialmente y sí en las pensiones compensatorias y demás pensiones de alimentos se explica justamente porque, a diferencia de estas últimas, las primeras se encuentran exentas del impuesto por parte del beneficiario, es decir, que las pensiones compensatorias y demás pensiones de alimentos no se encuentran sometidas a tributación en el IRPF de su pagador porque esta es asumida por parte del perceptor. Además, en este punto, el TC fue claro al señalar que el hecho de que no se permita la reducción de la base imponible del pagador si los destinatarios de la pensión alimenticia son los hijos pero sí en los demás casos no implica vulneración alguna del principio de igualdad, añadiendo que dicha exclusión cobra sentido en tanto que justamente equipara la situación de los progenitores separados o divorciados judicialmente «a la de todos los padres que por imperativo constitucional (art. 9.3 de la CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC) han de sufragar los gastos que ocasionan la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» [STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119)].

contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto», puntualizando el apartado 3 que será la suma del «mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad».

En concreto, el artículo 58 de la LIRPF señala que, a los efectos del mínimo por descendientes, se entenderán incluidas las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento conforme a la normativa civil, y que lo constituirán de 2.400 euros anuales por el primer descendiente, 2.700 euros anuales por el segundo, 4.000 euros anuales por el tercero y 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes, más 2.800 euros en los casos de menores de tres años o durante los tres primeros años de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, con independencia de la edad del menor.

Y en este punto procede destacar una de las reformas más importantes que ha incorporado la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en la LIRPF, pues, si bien la redacción anterior del mencionado artículo 58 también condicionaba la procedencia de este mínimo por descendientes a la convivencia efectiva de estos últimos con el contribuyente, únicamente concretaba que, entre otros casos que pudieran surgir, debía considerarse que había convivencia en los casos de descendientes dependientes que estuvieran internados en centros especializados.

Por consiguiente, aparecía, en primer lugar, la duda sobre qué ocurría en los casos de separación o divorcio de los padres, aunque son varias las contestaciones vinculantes a consultas que emitió la DGT clarificando tal extremo. En este sentido, puntualizó que el mínimo por descendientes en tales supuestos debía corresponder a quien tuviera atribuida la guarda y custodia de los hijos, según la sentencia de separación o el convenio regulador aprobado judicialmente, a la fecha del devengo del impuesto (es decir, a 31 de diciembre), ya que este era efectivamente el progenitor que convivía con los mismos¹⁰.

Asimismo, como consta en la contestación a la Consulta vinculante V0489/2010, de 15 de marzo (NFC037633), añadió que, por lógica correspondencia, cuando la guarda y custodia fuera compartida entre ambos progenitores, debería procederse al prorrateo por partes iguales del mínimo por descendientes, y ello con independencia de quién fuera el progenitor con el que estos convivieran a la fecha del devengo¹¹.

No obstante, no eran pocos los problemas que planteaba dicha regulación, ya que dejaba sin ningún tipo de beneficio o especialidad a los progenitores que, sin tener la guarda y custodia reconocida, satisficieran anualidades por descendientes a favor de los hijos no reconocidas judicialmente [lo cual ya había sido declarado inconstitucional por la STC 19/2012, de 15 de febrero

¹⁰ Al respecto, véase, por ejemplo, la respuesta a la Consulta vinculante V2039/2006, de 13 de octubre (NFC023726), o a la Consulta vinculante V0489/2010, de 15 de marzo (NFC037633).

¹¹ De hecho, así lo establece el artículo 61.1.ª de la LIRPF, al establecer que, «cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales».

(NCJ056426), en relación con la anterior LIRPF], y al mismo tiempo permitía, aparentemente, que los pagadores de pensiones por alimentos a los hijos reconocidas judicialmente que, además, tuvieran concedida la guardia y custodia compartida, se aplicaran las especialidades por las cuantías abonadas y la mitad del mínimo por descendientes.

De hecho, resulta de interés resaltar aquí la respuesta a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892), ya que, si bien se basa en la antigua ley del impuesto (en concreto, en los arts. 51 y 62 de la ya derogada Ley 40/1998), al ser igual la regulación anterior a la presente reforma, también resultaba de aplicación. En concreto, puntualiza la citada contestación que, si se reconoce judicialmente que un cónyuge, además de una pensión alimentaria de carácter fijo a favor de los hijos, también se hará cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios que pudieran existir incluíbles bajo el concepto de «alimentos» que establece el artículo 142 del CC, podrá beneficiarse de las mismas especialidades contempladas hoy en los artículos 64 y 75 de la LIRPF por dicha cantidad. Además, la respuesta a la citada consulta va más allá y señala incluso que si dicho porcentaje es asumido por ambos cónyuges (aunque solo sea uno quien abone la pensión fija), ambos podrán acogerse a las mencionadas especialidades a la hora de tributar por el procedente importe.

Sin embargo, conviene resaltar que esta es la regulación que «aparentemente» procedía porque, a pesar del posicionamiento inicial de la DGT, acabó cambiando de postura, pues acabó defendiendo que el mínimo por descendientes era del todo incompatible con las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF. Además, añadió que los padres que tuvieran la custodia y compartida y, además, abonaran una pensión de alimentos a los hijos reconocida judicialmente deberían aplicar únicamente la mitad del mínimo por descendientes, estableciendo de este modo una incompatibilidad no prevista por la ley y negando todo margen de decisión¹².

Así pues, y con el fin de poner fin a dicha problemática, el actual artículo 58 de la LIRPF se ha encargado de puntualizar que, a la hora de determinar la aplicación del mínimo por descendientes, «se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia (se sobreentiende que económica) respecto de este último», añadiendo, sin embargo, que ello no será así «cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta ley».

De este modo, la regulación hoy vigente permite que los progenitores que, sin tener la guardia y custodia reconocida, abonen anualidades por descendientes a favor de los hijos no reconocidas judicialmente puedan tener también derecho al mínimo por descendientes (si bien, en este caso, prorrateado con el progenitor con el que convivan los hijos), aunque deja a los pagadores de las pensiones reconocidas con acceso únicamente a las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF y sin la posibilidad de acogerse al mencionado mínimo y a los demás beneficios que de su aplicación dependen (como el mínimo por discapacitados o las deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo —previstos, respectivamente, en los arts. 60 y 81 bis de la LIRPF—).

¹² Para un mayor análisis de tales extremos, véase el epígrafe V, «Un supuesto controvertido de la inminente regulación anterior: los casos de custodia compartida» del presente trabajo.

IV. LA INCONSTITUCIONALIDAD DECLARADA DE LA ANTERIOR ¿Y LA PRESENTE? REGULACIÓN

Entre los diferentes preceptos de la Ley 40/1998 cuya constitucionalidad se sometió a valoración por parte del TC, la única cuestión que fue declarada expresamente contraria a los principios recogidos en la CE fue la expresión «conviva con el contribuyente», con la cual el artículo 40.3 limitaba la procedencia del mínimo por descendientes.

No obstante, procede señalar que dicho condicionamiento no se incorporó de forma inédita por parte de la citada ley, sino que, como bien es sabido, ha estado presente en cada una de las diferentes leyes del IRPF. Así, y aunque en la primera Ley de 1978 no se exigía de forma expresa (pues empezó a contemplarse a partir de la de 1991), también derivaba del hecho de que los hijos que daban derecho a la correspondiente reducción (por entonces) de la cuota eran los que formaran parte de la unidad familiar, figura que exigía la convivencia como requisito *sine qua non* y que, al ser considerada sujeto pasivo del impuesto, impedía formar parte de dos a la vez (previsión que, como es lógico, se sigue contemplando el actual art. 82.1.2 de la LIRPF en caso de que se opte por la modalidad de tributación conjunta).

Sin embargo, cierto es que, durante la elaboración de la Ley 40/1998, tanto la propuesta contenida en la página 107 del informe de la Comisión para el estudio y la propuesta de medidas para la reforma del IRPF como, en consecuencia, el artículo 40.3 b) del Proyecto de Ley vinculaban la controvertida reducción por descendientes a la «dependencia» del contribuyente, aunque, finalmente, fue en la tramitación del texto definitivo en el Congreso cuando se sustituyó la «dependencia» por la «convivencia» sin que conste expresamente justificación alguna (y aún a pesar de que durante su tramitación en el Senado se propuso de nuevo el cambio).

Así pues, la problemática con dicha cuestión viene de lejos, y es que, por un lado, no son deseables los efectos de vincular la aplicación del mínimo por descendientes al mero hecho de tener un hijo discapacitado o soltero y menor de veinticinco años con unas rentas anuales inferiores a los 8.000 euros (pues procedería de forma indiscriminada incluso en los casos donde los progenitores no aportaran sustento económico alguno), pero, por el otro, no resulta fácil articular la forma de probar que realmente se hacen cargo del mismo si no es, como se ha previsto en relación con las pensiones de alimentos, mediante una resolución judicial.

De todos modos, como sintetizó el propio TC, el objeto sobre el que se centró la discusión constitucional por lo que aquí atañe fue el hecho de que, ante situaciones iguales (padres o madres que se hacen cargo del sostenimiento de los hijos comunes), la normativa tributaria les dispensa un trato dispar a la hora de aplicar la reducción por mínimo familiar, diferencia basada en el criterio de la «convivencia» y no del sustento económico real de los descendientes.

Así, tanto en la LIRPF anterior como en la LIRPF de 2006 antes de la presente reforma, el legislador atribuía el derecho a no someter a tributación los gastos que genera el mantenimiento de los hijos, no a quienes efectivamente los soportaban, sino exclusivamente al progenitor con

quien convivían, a pesar de que, como se recalca expresamente, el mandato constitucional de prestar asistencia a los hijos atañe tanto a los padres casados, separados o divorciados como aquellos a los que nunca les ha unido un vínculo matrimonial o este se ha declarado nulo, e incluso a los que se les haya excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (art. 39.3 de la CE).

Por consiguiente, como señala el propio TC, «es evidente que la familia a la que manda proteger el artículo 39.1 de la CE nada tiene que ver con el hecho físico de la convivencia entre los miembros que la integran, de modo que no es posible admitir que el progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden, quede excluido por esa circunstancia del ámbito de protección que exige aquel precepto constitucional» (dentro del cual, como es lógico, se encuentra el reconocimiento del mínimo personal y familiar exento de tributación).

Sin embargo, es de suma relevancia remarcar en este punto que el único trato que el TC consideró susceptible de someter a un juicio de constitucionalidad fue el de los padres que, sin convivir con sus hijos pero compartiendo su sustento económico, no contarán con un reconocimiento judicial que lo manifestara (lo que parecía también incluir a aquellos padres que, estando casados, no convivan con los hijos)¹³, pues, respecto a los progenitores que sí gozan del mismo, entendió que las especialidades que actualmente se siguen previendo en relación con las pensiones de alimentos a los hijos compensan su situación.

En concreto, y aunque con una motivación ciertamente cuestionable, señaló que la eventual problemática que podía comportar la vinculación del mínimo por descendientes a la convivencia carecía de «relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los artículos 51 y 62 de la Ley 40/1998 (actuales arts. 64 y 75), aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto».

Así pues, entendió que la única inconstitucionalidad susceptible de valoración atañía exclusivamente a los contribuyentes que, teniendo hijos que dependían económicamente de ellos, no convivieran con los mismos y no satisfacen anualidades por alimentos reconocidas judicialmente, supuestos que, de conformidad con la STC 113/2006, de 5 de abril (NFJ022180), no podían considerarse una mera excepción a la regla general «al no tratarse de "situaciones puntuales", esto es, de "supuestos patológicos", no previstos o no queridos por la ley».

Por consiguiente, y con base en la consolidada doctrina constitucional acerca del principio de igualdad, correspondía al TC realizar un triple examen para determinar su vulneración, empe-

¹³ Piénsese en progenitores que no conviven con sus hijos por razones, por ejemplo, de trabajo o de estudios de estos últimos, aunque siempre que esta falta de convivencia no derivara del internamiento del menor en un centro especializado (pues, como ya se ha señalado, el art. 58.1 de la LIRPF preveía que en tales supuestos el mínimo por descendientes sí que debía proceder).

zando, en primer lugar, por la valoración del fin perseguido de la norma objeto de controversia. Así, y a pesar de que la finalidad de protección de la familia mediante la reducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos es del todo legítima, resulta obvio que la exclusión de los mencionados contribuyentes no se ajustaba para nada a la misma, y es que no había razón alguna que pudiera justificar que se dejara sin ningún tipo de protección a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el solo hecho de no convivir con ellos.

De hecho, con base en estas últimas consideraciones, el TC también consideró en el segundo examen que la privación a los mencionados contribuyentes del mínimo por descendientes no resultaba en absoluto razonable, en tanto que la desigualdad que implicaba provenía de una diferencia entre situaciones que podían considerarse iguales (padres que se hacen cargo del sustento económico de sus hijos) y que carecía de una justificación objetiva y razonable (pues la mera no convivencia no era requisito ni lógico ni mucho menos suficiente).

En consecuencia, y tras considerar en el tercer examen que dicha desigualdad tampoco resultaba proporcional (en el sentido de que las consecuencias jurídicas que derivaban de tal distinción eran del todo inadecuadas y desproporcionadas de acuerdo con el fin de ofrecer protección económica a las familias y que, además, comportaban un resultado especialmente gravoso para los afectados), el TC acabó decretando que la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del artículo 40.3 de la Ley 40/1998 era claramente inconstitucional¹⁴.

Por último, conviene destacar que, a pesar de que sentencias como la STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351), hubieran señalado que, desde el punto de vista del artículo 39.1 de la CE, tan válido sería permitir la no tributación del coste de mantenimiento de los hijos como no permitirla, la propia STC 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426), puso de manifiesto que el reconocimiento a todos los ciudadanos de este mínimo vital no solo resultaba un elemento inescindible del principio de capacidad económica (y más en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afectan a la renta integral de los sujetos), sino que también era «fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el artículo 1.1 de la CE, y como exigencia del sistema tributario impone el artículo 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE)».

Sin embargo, y aunque subrayó que no era competencia suya la decisión de cómo debía articularse la reducción por el mínimo familiar por descendientes, el TC también se aseguró de dejar claro que la mera supresión del requisito de la convivencia, sin más, no supondría una solución adecuada, pues «provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de veinticinco años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería con la finalidad de la reducción prevista».

¹⁴ En relación con la consolidada doctrina del TC respecto al principio de igualdad y el triple examen que exige la detección de su vulneración ante diferencias normativas, véanse, entre otras, las SSTC 46/1999, de 22 de marzo (NSJ005961); 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398); 39/2002, de 14 de febrero (NCJ052127), o 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237).

Así pues, este fue a grandes rasgos el análisis del TC a la hora de declarar inconstitucional la negación del mínimo por descendientes a los pagadores de pensiones de alimentos a los hijos no reconocidas judicialmente de la anterior LIRPF y, en consecuencia, de la redacción vigente hasta antes de la reforma de la LIRPF actual, por lo que debe destacarse una vez más el acierto del legislador al intentar acabar de una vez por todas con estas previsiones revestidas de inconstitucionalidad.

Además, procede remarcar que, conforme a la actual redacción del artículo 58 de la LIRPF, no se ha sustituido el requisito de la convivencia sin más, sino que el mismo se ha mantenido y se le ha equiparado la dependencia económica. Así, no solo se exime a los progenitores que tengan atribuida la guardia y custodia de sus hijos que eventualmente deban probar esta dependencia, sino que también se salva el peligro de generar un derecho automático a la aplicación del mínimo que, como apuntaba el TC, la supresión del requisito de la convivencia sin más comportaría.

Sin embargo, aún son varios los aspectos que actualmente deben detallarse y que, probablemente, se verán desarrollados a nivel reglamentario, como pueden ser la cuantía en la que se deberá manifestar dicha dependencia, cómo deberá probarse o si, a pesar de haber una notable diferencia entre el sustento económico que aportan los dos progenitores, el mínimo por descendientes deberá prorratearse (como parece) a partes iguales sin más.

De igual modo, conviene remarcar que, si bien con las nuevas previsiones se salva la inconstitucionalidad apuntada por el TC, también se abre un nuevo escenario susceptible de examen, y en el que, dicho sea de paso, no está del todo claro que respete la CE. Así, en primer lugar, procede recordar que el mínimo por descendientes conlleva la no sujeción a tributación de parte de las rentas indisponibles de los contribuyentes y no varía en función de la cuantía de las rentas obtenidas (es decir, consiste en una cantidad invariable determinada en función del número de hijos pero no de la riqueza de los sujetos), mientras que el hecho de aplicar por separado la escala estatal y autonómica a la cuantía satisfecha en concepto de alimentos y al resto de la base liquidable (reconocido a los contribuyentes que, aun satisfaciendo pensiones de alimentos reconocidas judicialmente, se les priva de la aplicación del mínimo) no impide la tributación de tales cantidades.

Asimismo, a diferencia del resto de contribuyentes, los sujetos privados de la aplicación del mínimo por tener que acogerse a tales especialidades no solo no verán exenta de tributación una parte de sus rentas indisponibles, sino que, además, se encontrarán privados también de los demás beneficios fiscales cuya aplicación va vinculada a la del mínimo por descendientes. Así, tampoco se podrán aplicar el mínimo por discapacidad de descendientes ni las nuevas deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo (previstos, respectivamente, en los arts. 60 y 81 bis de la LIRPF), lo cual, además de agravar el riesgo en el que se encuentra el principio de capacidad económica, atenta claramente contra el principio de igualdad (ya que, a pesar de que estemos ante contribuyentes con situaciones económicamente iguales (con la obligación legal y constitucional de asumir la manutención y la educación de los hijos –y en su caso, además, discapacitados–), carece de toda lógica y justificación razonable que solo a unos se les prevean los mencionados beneficios por tales hechos).

De todos modos, cierto es que, para aquellas rentas más elevadas, las mencionadas especialidades pueden resultar más beneficiosas, por lo que, al aumentar los beneficios que conllevan a medida que las rentas obtenidas son mayores (pues su efecto es el de atenuar la progresividad del impuesto), se corre el riesgo, además, de que se acaben calculando las rentas en concepto de alimentos con el único fin de obtener la menor tributación posible.

Por consiguiente, y aunque el propio TC señaló en la STC 19/2012 (NCJ056426), de 15 de febrero, que la problemática que comportaba la vinculación del mínimo por descendientes a la convivencia «carece de relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los artículos 51 y 62 de la Ley 40/1998 (actuales arts. 64 y 75), aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto», cierto es que tal afirmación es del todo cuestionable, pues es obvio que el trato que reciben (y más actualmente) es realmente desigual¹⁵.

Así pues, y aunque la intención que ha llevado al legislador tanto a reconocer la aplicación del mínimo por descendientes a los pagadores de anualidades por alimentos no reconocidas judicialmente y a instaurar las nuevas deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo sea loable, la actual tributación de las pensiones de alimentos a los hijos sigue no estando exenta de problemas, y es que, aunque se hayan solventado las principales carencias que la anterior planteaba, siguen surgiendo dudas acerca del pleno respeto a los principios de justicia tributaria.

V. UN SUPUESTO CONTROVERTIDO DE LA INMINENTE REGULACIÓN ANTERIOR: LOS CASOS DE CUSTODIA COMPARTIDA

Como se ha puesto de manifiesto, la regulación del IRPF anterior a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establecía, igual que ahora, que el pagador de pensiones de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial, siempre que el importe pagado fuera inferior a la correspondiente base liquidable general, podía acogerse a las especialidades previstas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF a la hora de aplicar las escalas del impuesto, si bien limitaba al cónyuge que, según la sentencia de separación o divorcio o el convenio regulador aprobado judicialmente, tuviera

¹⁵ Además, como resalta HERRERA respecto a la citada sentencia, «no está claro qué entiende el tribunal por "equivalente". Desde luego, ambas medidas no "valen" lo mismo en euros para un concreto contribuyente. Lo que parece decir el Tribunal es que, desde los parámetros constitucionales "da igual" que se aplique una medida u otra. En otras palabras: todo "vale" siempre que se haga "algo". El que esto perjudique o favorezca de modo arbitrario a algunos contribuyentes no tiene relevancia alguna desde la perspectiva del Tribunal Constitucional». (HERRERA MOLINA, P. M.: «Las circunstancias personales y familiares en el IRPF a la luz de la reforma tributaria», en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2.º, Madrid, 2014, pág. 18).

atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del impuesto (art. 61.3.^a de la LIRPF) la aplicación íntegra del mínimo por descendientes.

Sin embargo, igual sigue señalando el artículo 61.1, cuando la guarda y custodia sea compartida entre ambos progenitores, debía prorratearse el mencionado mínimo a partes iguales entre ambos progenitores, aunque en ningún caso se contemplaba expresamente cómo se debía proceder cuando uno de los progenitores abonara, además, una pensión de alimentos a los hijos judicialmente reconocida.

La práctica que venía siendo habitual en tales casos era la de entender la compatibilidad entre la aplicación del mínimo por descendientes con la especialidad reconocida en relación con las pensiones de alimentos, tal y como se desprendía, sin ir más lejos, de la mencionada respuesta a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892). En ella, la DGT señaló que, si se reconocía judicialmente que el cónyuge que tenía atribuida la guardia y custodia de los descendientes (y que recibía una pensión fija de alimentos a favor de los mismos), debía hacerse cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios que pudieran existir incluíbles bajo el concepto de «alimentos» que establece el artículo 142 del CC, podría beneficiarse por dicha cuantía de las mismas especialidades contempladas hoy en los artículos 64 y 75 de la LIRPF.

No obstante, el conflicto que surgió al respecto y que todavía afecta a los contribuyentes cuya situación tributaria aún no ha prescrito se planteó a raíz del cambio de opinión de la DGT, quien pasó a entender que la aplicación del mínimo por descendientes era incompatible con las especialidades reconocidas a las pensiones de alimentos en favor de los hijos a la hora de calcular la cuota íntegra del IRPF estatal y autonómica. Así, a raíz del Informe 2008/41125, de 17 de junio de 2009 y constatándolo en la respuesta a la Consulta vinculante V0909/2012, de 26 de abril (NFC044349), la DGT dejó claro que «el tratamiento previsto por la ley del impuesto para las anualidades por alimentos a favor de los hijos (arts. 64 y 75) solo es aplicable cuando los progenitores no tengan derecho a aplicar el mínimo por descendientes por ellos», añadiendo, además, que en estos casos no había margen de decisión (es decir, que lo que debía aplicar el contribuyente es la mitad del mínimo personal y familiar).

En concreto, y con una motivación totalmente escasa y discutible, señalaba que «el reconocimiento genérico de las circunstancias familiares correspondientes a «hijos a cargo» a través del mínimo familiar hace que prevalezca el mínimo por descendientes sobre la aplicación de la escala de gravamen a las anualidades, aplicación esta que cabe entenderla como una respuesta del legislador a la inexistencia del mínimo por descendientes»¹⁶.

De este modo, la DGT se acogió a la presunta intención que llevó al legislador a reconocer las especialidades relativas a las pensiones de alimentos a favor de los hijos en la Ley 40/1998, alegando, a tal efecto, que las mencionadas especialidades solo se reconocieron para tratar de

¹⁶ En el mismo sentido, véase la Consulta vinculante V0972/2013, 26 de marzo (NFC047252).

compensar a los progenitores que, al no tener atribuida la guardia y custodia de sus descendientes, se encontraban totalmente privados de aplicar cuantía alguna en concepto de mínimo por descendientes, es decir, de integrar toda cantidad por razón de la manutención de los hijos en aquella parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer necesidades básicas personales y familiares, no se somete a tributación.

Así, y aunque dicha voluntad no constaba ni en la exposición de motivos de la citada ley, la DGT entendió que, si se permitiera la compatibilidad entre la aplicación del mínimo y de las mencionadas especialidades, se estaría cometiendo una clara vulneración del principio de igualdad en relación con los progenitores que, casados o incluso sin vínculo matrimonial, convivieran y sustentaran económicamente a sus hijos, cuya única diferencia con los contribuyentes que podrían aplicarse ambos beneficios fiscales sería que el importe que deben abonar para el alimento de sus hijos se encuentra cuantificado en un documento rubricado por un juez.

De hecho, como se señalaba, procede recordar en este punto que, en opinión del propio TC, la justificación de excluir de la posibilidad de reducir de la base imponible del IRPF solo las anualidades de alimentos que, por decisión o ratificación judicial, sean a favor de los hijos es justamente esta, es decir, que resulta legítima en tanto que equipara la situación de los progenitores separados o divorciados judicialmente «a la de todos los padres que por imperativo constitucional (art. 9.3 de la CE) y legal (art. 110, 111 y 143 CC) han de sufragar los gastos que ocasionan la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» [STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119)].

No obstante, cierto es que a la hora de manifestar tales consideraciones, la DGT se amparó en la supuesta voluntad del legislador a la hora de redactar un precepto para sobreentender una incompatibilidad perjudicial para el contribuyente que en ningún caso se encuentra amparada por el derecho positivo, pues esta no se preveía de forma expresa en ningún precepto vigente ni se desprendía de la lectura conjunta de los preceptos objeto de la presente discusión.

Así, se pretendía hacer valer una interpretación unilateral de la Administración para limitar un derecho de todos los contribuyentes [concretamente, el derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables –art. 34.1 o) de la LGT–], la cual, además, no contaba con ningún respaldo legal ni normativo.

Asimismo, teniendo en cuenta la progresividad del IRPF, es más que probable que en la mayor parte de los supuestos el acogimiento a las especialidades reconocidas a las cuantías pagadas en concepto de alimentos a la hora de calcular la cuota íntegra autonómica y estatal resulten más beneficiosas que la aplicación de la mitad del mínimo por descendientes¹⁷, motivo por el

¹⁷ De hecho, así lo entiende la mayor parte de la doctrina, como es el caso de PÉREZ ROYO, I.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 470; o LASARTE LÓPEZ, R.: «Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el IRPF», en *La familia ante el Derecho tributario*, Comares, Granada, 2005, pág. 236.

cual, al no permitir que sea el contribuyente el que decida a qué acogerse ante la supuesta incompatibilidad, deja a los padres custodios que abonen, además, una pensión alimentaria a favor de sus hijos en una situación de manifiesta desigualdad respecto a los no custodios.

Así, de seguir el criterio de la DGT, resultaba que, en la mayor parte de los supuestos, el padre no custodio que únicamente satisfacía una pensión de alimentos a favor de sus hijos resultaba fiscalmente más beneficiado que aquel que, además de la pensión, debía acarrear con los costes que supone la atención de sus hijos mientras estaban a su cargo, lo que también podría suponer una clara vulneración de la exigencia de tratar situaciones económicamente iguales de la misma manera que deriva del principio constitucional de igualdad (art. 14 de la CE).

Además, con independencia del texto legal, tan legítimo resulta defender que lo más correcto sería entender la comentada incompatibilidad, como afirmar que lo más adecuado desde un punto de vista constitucional sería el reconocimiento de la minoración de la base imponible del IRPF de todo gasto inculible bajo el concepto de «alimentos» regulado en el CC (con independencia del estado civil o de la situación de facto de los progenitores), pues, a fin de cuentas, todas estas cantidades serán, en puridad de conceptos, parte de la renta indisponible del contribuyente y, como tales, no deberían someterse a tributación.

De todos modos, y aun a pesar de compartir en parte la opinión administrativa, de lo que no puede haber duda alguna es que por encima de todo debe imperar el principio constitucional de legalidad (art. 9.1 de la CE), tanto en su vertiente administrativa (entendiéndola como la prohibición de la Administración pública de actuar por autoridad propia, es decir, exigiendo el pleno sometimiento al contenido de la ley –art. 103.1 de la CE–) como tributaria (en el sentido de que solo una norma con rango de ley puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria –art. 31.3 y 133.3 de la CE–).

Y es que, a pesar de que en relación con esta última consideración podría llegar a alegarse que, de conformidad con la discutible STC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018), lo que se encuentra realmente dentro del principio de legalidad, que no rige de manera absoluta, es «el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo», la incompatibilidad aquí controvertida no se encuentra prevista en ninguna norma jurídica, por no mencionar que la actual Ley General Tributaria (LGT) es más que clara en este extremo y justamente enumera como materia incluida en la reserva de ley tributaria «el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales» [art. 8 d) de la LGT].

Asimismo, por su íntima relación con este principio, de admitir que la Administración pudiera decidir la inaplicación de beneficios fiscales amparados por la ley, también se estaría cometiendo un claro atentado al principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), cuya garantía exige por encima de todo que el ciudadano sepa en todo momento a qué atenerse

en sus relaciones con la Administración. Así, como afirma GARCÍA NOVOA, la seguridad jurídica implica, por un lado, la certeza «sobre cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones del ciudadano» y, por otro, «la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares»¹⁸. Y es sobre todo en esta segunda parte donde la incompatibilidad pretendida por la Administración vulnera tal principio, en tanto que supone la prohibición de la aplicación de un beneficio fiscal que en ningún caso contempla y ni siquiera insinúa la normativa.

Además, por si la argumentación aportada hasta el momento no fuera suficientemente convincente, de lo que no puede haber ninguna duda es de que la regulación de tales cuestiones no puede hacerse mediante las respuestas a consultas tributarias por parte de la DGT, ya que, si bien sus criterios podrán ser vinculantes para el resto de órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos, nunca podrán ser consideradas como fuente de derecho (art. 7 de la LGT) y no serán de obligado seguimiento ni para los tribunales ni para los obligados tributarios (art. 89 de la LGT).

De hecho, como recalca el apartado 4 del citado artículo 89 de la LGT, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá simplemente carácter informativo, de modo que, si el obligado tributario quiere entablar recurso alguno contra los criterios contenidos, deberá hacerlo posteriormente contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los mismos. E incluso para los propios órganos de la Administración su obligatoriedad no es absoluta, pues, como establece el artículo 68.1 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 (RGGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, las propias contestaciones a consultas podrán incorporar cambios de criterio administrativos, exigiendo únicamente que en las mismas se motive expresamente dicho cambio.

Y es que, a mayor abundamiento, esta posibilidad de cambio de opinión en relación con el supuesto aquí analizado ha tenido justamente lugar por parte de la DGT, en tanto que, como se ha puesto de manifiesto, en la contestación a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892), entendió que el progenitor que tuviera reconocida la guarda y custodia de un descendiente y, además, se hiciera cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios subsumibles al concepto de «alimentos» del CC podría aplicarse, junto al mínimo por descendientes, las especialidades previstas en los actuales artículos 64 y 75 de la LIRPF a tales cantidades.

Por consiguiente, lo que debería haber hecho la Administración en caso de considerar que el texto de la LIRPF hubiera tenido que prever la mencionada incompatibilidad es proponer al Gobierno que impulsara la pertinente reforma normativa, y no hacer cargar al deudor con los costes de recurrir la pertinente liquidación, de probar las condiciones necesarias, de pagar la deuda o,

¹⁸ GARCÍA NOVOA, C.: «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 238.

en su caso, aportar las garantías suficientes para acordar su suspensión y, lógicamente, de procurar hacerlo en plazo.

De todos modos, procede recordar finalmente que, como se ha puesto de manifiesto, la normativa actual ya contempla dicha incompatibilidad, del mismo modo que conviene aplaudir el reciente posicionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) al respecto en contra de la opinión mantenida por la Administración. Así, en relación con la normativa vigente hasta el momento, la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014 (NFJ055272) señala que «el tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes».

VI. UNA PROPUESTA DE REFORMA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Por todo lo expuesto hasta el momento, resulta evidente que, a pesar de las buenas intenciones de la actual reforma, la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos reconocidas judicialmente necesita un replanteamiento de base, y es que su régimen actual sigue adoleciendo de cuestiones susceptibles de ser consideradas contrarias a la CE.

De todos modos, antes de entrar a valorar qué forma de tributación sería la más adecuada, procede recordar que, si bien el artículo 39.1 de la CE exige a los poderes públicos la protección económica de la familia, el propio TC ha señalado que en ningún caso están obligados a hacerlo mediante la permisón de que una parte de los gastos que comporta su asistencia no se someta a tributación¹⁹, aunque, ciertamente, resulta una opción más que adecuada teniendo en cuenta tanto los fundamentos que inspiran el IRPF como los propios principios de justicia tributaria. En realidad, así lo ha exigido también el propio TC aunque circunscribiéndose al ámbito del IRPF²⁰, por lo que, a pesar de su aparente contradicción acerca de la obligatoriedad de reconocer un mínimo familiar, parece que no hay duda de que sí debe establecerse en el ámbito del impuesto.

No obstante, cierto es que apostar por un modelo de tributación que cumpla con el sentido del impuesto y los principios de la CE y que, al mismo tiempo, resulte operativo no es tarea fácil, y más teniendo en cuenta las múltiples posibilidades de facto en las que los progenitores se pueden en-

¹⁹ En esta línea, véase la STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119), o la STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351).

²⁰ Al respecto, en la misma STC 19/2012, de 19 de febrero (NCJ056426), el TC señala que la capacidad contributiva en el IRPF «debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar».

contrar (con vínculo matrimonial o sin que haya existido nunca, separados o divorciados, con o sin reconocimiento judicial de la pensión de alimentos, con o sin guarda y custodia compartida, etc.).

Además, no hay que olvidar que, si bien los principios de justicia tributaria se predicán de todo el sistema, es en el ámbito del IRPF donde encuentran una mayor proyección²¹, y es de suma relevancia que los mecanismos que se articulen para no someter a gravamen la renta que resulte indispensable para cubrir las necesidades propias y familiares básicas (es decir, para dar cumplimiento al principio de capacidad económica) respeten por encima de todo el principio de igualdad.

Por consiguiente, procede valorar con detalle las diferentes alternativas de tributación que podrían proponerse para poder determinar cuál resultaría la más adecuada en términos de constitucionalidad:

- *Recuperando el requisito de la convivencia para la aplicación del mínimo por hijos pero permitiendo a los padres no custodios las especialidades previstas para la tributación de las cuantías satisfechas en concepto de alimentos a los hijos sin necesidad de reconocimiento judicial*

En este caso, debe remarcarse de entrada que, si bien la subordinación de la procedencia del mínimo por descendientes a la convivencia efectiva con los hijos es lo que precisamente ha sido declarado inconstitucional, ha sido únicamente porque dejaba sin posibilidad de reducción alguna a los progenitores no custodios que abonaban pensiones de alimentos sin estar reconocidas judicialmente, por lo que, al salvar tal extremo admitiendo que, siempre que puedan probar el sustento económico efectivo, se apliquen las mencionadas especialidades, podría salvarse la ineludible constitucionalidad.

De hecho, recuérdese que el propio TC ha reconocido la viabilidad de las especialidades previstas en relación con la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos como forma de equiparar la situación de los progenitores que las satisfacen y no tienen derecho a aplicarse el mínimo por descendientes con los que sí lo tienen²², si bien, en realidad, las consecuencias que derivan de la aplicación de las mismas y de este último no son iguales (tanto a causa de su propio concepto como a efectos prácticos).

²¹ Al respecto, véase, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), la cual entiende que, mediante el IRPF, «se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 CE» y en «el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)».

²² En este sentido, como se señalaba, la STC 19/2012, de 19 de febrero (NCJ056426), reconoció expresamente que la especialidad de tributación de las pensiones de alimentos a favor de los hijos judicialmente reconocidas, aunque es distinta en su forma de articulación a la del mínimo por descendientes, «basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto», motivo por el cual precisamente entendió que la vinculación a la conveniencia del mínimo por descendientes solo resultaba inconstitucional en relación con los padres cuyo sustento económico no se encontrara previsto en una resolución judicial.

Así, como se ha señalado, el mínimo conlleva la no sujeción a tributación de parte de las rentas indisponibles de los contribuyentes y no varía en función de la cuantía de las rentas obtenidas (es decir, consiste en una cantidad invariable determinada en función del número de hijos pero no de la riqueza de los sujetos), mientras que el hecho de aplicar por separado la escala estatal y autonómica a la cuantía satisfecha en concepto de alimentos y al resto de la base liquidable no impide la tributación de tales cantidades y los beneficios que conlleva aumentan a medida que las rentas obtenidas son mayores (ya que la ventaja que aporta es la de corregir la progresividad del impuesto).

Además, como se ha venido reiterando por parte de la DGT, conviene no olvidar que, en los casos de separación o divorcio, el mínimo por descendientes corresponderá a quien, según la sentencia o el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto²³, de modo que el conjunto de los padres en tales casos, a diferencia de los progenitores casados, tendría derecho a la aplicación del mínimo y de las especialidades previstas por las pensiones de alimentos a favor de los hijos.

Y, en cualquier caso, de apostar por dicha opción, parecen evidentes los problemas prueba que plantearía el hecho de tener que justificar no solo la materialización de cada uno de los gastos sino también su vinculación con el concepto civil de alimentos, y es que, justamente, para evitar la inviabilidad que dicho sistema supondría, la normativa actual solamente admite como pensiones de alimentos a hijos a los efectos de aplicar las especialidades previstas aquellas que cuenten con reconocimiento judicial.

Así pues, y aunque limitando las especialidades relativas a las pensiones de alimentos a los padres no custodios se acabaría también con la problemática acerca de su eventual compatibilidad con el mínimo por descendientes, parece evidente que, con el fin de ofrecer un trato realmente ecuánime a todos los contribuyentes que se encuentren en situaciones económicamente iguales (concretamente, con la obligación legal y constitucional de asumir la manutención y la educación de los hijos), lo más lógico sería reconocerles las mismas previsiones, lo que implicaría acabar con las especialidades previstas para la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos y reconocer con carácter general la posibilidad de minorar la base imponible del IRPF con toda cuantía incluíble bajo el concepto de «alimentos» regulado en el CC.

- *Reconociendo la posibilidad de minorar la base imponible del impuesto con toda cuantía incluíble bajo el concepto de «alimentos» regulado en el artículo 142 del CC con carácter general*

Teniendo en cuenta que, en puridad de conceptos, todas las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a los hijos forman parte de la renta indisponible del contribuyente y, como tales, no deberían someterse a tributación (con independencia del estado civil de los progenitores o de la situación en la que se encuentren), parece que, de entrada, esta sería la opción más fiel a los imperativos del principio de capacidad económica.

²³ Véase, entre otras, la respuesta a la Consulta vinculante V0972/2013, de 26 de marzo (NFC047252).

De hecho, como ya se ha señalado, la lógica de admitir tales cuantías como susceptibles de merecer un trato especial ha sido admitida por la propia DGT, quien, aunque refiriéndose a la anterior regulación, admitió, en la Consulta 1378/2002, de 23 de septiembre (NFC016892), que aquellos gastos que pudieran considerarse realizados en concepto de «alimentos» conforme al artículo 142 del CC (aunque excedieran la cuantía de la pensión fijada por ser de carácter extraordinario e incluso aquellos asumidos por el progenitor que recibiera tal pensión) debían gozar de las especialidades previstas para la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos.

Además, como ha señalado el propio TC, si los poderes públicos optan por ofrecer la protección económica de la familia que les exige el artículo 39.1 de la CE mediante la permisión de que una parte de los gastos que comporta su asistencia no se someta a tributación, debe hacerse «sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios, al tratarse a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas—»²⁴, de manera que es evidente que esta forma de tributación daría el mismo trato fiscal a todos los progenitores que se hicieran cargo de la efectiva manutención y educación de sus hijos, y que, en consecuencia, permitiría ofrecer el máximo respeto tanto al principio de igualdad como al de generalidad.

Sin embargo, cierto es que en este caso podrían traerse a colación las críticas relativas a la posibilidad de calcular la renta en concepto de alimentos con el único fin de obtener la menor tributación posible (vulnerando así la progresividad del impuesto) que SÁNCHEZ PEDROCHE achacaba a la tributación prevista para los «matrimonios rotos» por parte de la Ley 40/1998, ya que, si bien (como en la LIRPF actual) las pensiones alimentarias susceptibles de tributar beneficiándose de las especialidades contempladas debían estar reconocidas judicialmente, su cuantificación era del todo libre en tanto que podía derivar de un convenio regulador acordado por las partes y ratificado simplemente por el juez²⁵.

Además, también parece cuanto menos cuestionable el auténtico respeto al principio de capacidad económica desde el punto de vista de la generalidad, pues es evidente que, en tanto que tales cuantías reducirían la base imponible del impuesto, siendo iguales las circunstancias personales y familiares que justifican la liberación de su tributación, cuanto mayores fueran las rentas de los contribuyentes y más gastos en concepto de alimentos hubieran podido realizar, más aumentaría la cantidad reducible (lo cual, aparte de comportar una regresión evidente en contra de la progresividad implícita en el IRPF, parece manifiestamente contrario al propio sentido de la existencia del mínimo personal y familiar).

De todos modos, como se apuntaba en el modelo anterior, el mayor impedimento ante esta forma de proceder radica en los problemas prácticos que entraña y que hacen de su efectiva via-

²⁴ STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351).

²⁵ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta. Explicación de las normas vigentes*, Comares, Granada, pág. 275.

bilidad una mera utopía, tanto desde el punto de vista de los contribuyentes (que, en caso de ser requeridos, deberían tener que aportar medios de prueba suficientes de la materialización de cada gasto y de su inclusión en el concepto de alimentos del CC) como de la Administración (que se vería obligada a realizar procedimientos no sostenibles).

No obstante, como apunta SÁNCHEZ PEDROCHE al defender la aplicación separada de la tarifa del IRPF a las cuantías destinadas a la manutención de los hijos por parte de los padres no separados, podría salvarse en gran parte tal extremo «habida cuenta de que podrían fijarse unos topes razonables que permitieran cuantificar el mínimo exento personal de cada miembro de la familia»²⁶, si bien ello no impediría que, igualmente, se tuviera que demostrar el sustento económico efectivo.

- *Desvinculando la aplicación del mínimo por hijos del requisito de la convivencia y supeditándolo a su sustento económico real*

Finalmente, teniendo en cuenta todo lo expuesto y los diferentes problemas que podrían plantear los modelos de tributación propuestos, parece que, ciertamente, la vinculación del mínimo por hijos previamente prefijado al efectivo sustento económico de los mismos (de forma que también deba prorratearse si la carga económica es compartida) resulta la forma más adecuada de gravar la renta realmente disponible por el contribuyente, tanto de conformidad con el principio de capacidad económica como con el de progresividad.

Así, al permitir la no tributación de tales rentas indisponibles, se daría pleno cumplimiento al principio de capacidad económica y, además, al consistir en un importe previamente prefijado con base en la consideración general de los gastos que acarrea el sustento mínimo de un hijo, se evitaría cualquier tipo de regresividad y se mantendría intacta la progresividad inherente en el IRPF.

Asimismo, el hecho de prever un mínimo conjunto también posibilitaría el máximo respeto a los principios de igualdad y generalidad, en el sentido de ofrecer idéntico trato a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación de tener hijos a cargo y superar, por consiguiente, las diferencias derivadas del requisito de la convivencia y del reconocimiento judicial de su deber (pues la obligación de sufragar los gastos de manutención y educación de los hijos se predica para todos los padres tanto a nivel legal –arts. 110, 111 y 143 del CC– como constitucional –art. 39.3 de la CE–)²⁷.

Por último, y como punto especialmente importante, conviene remarcar que, a diferencia de los modelos anteriores, con esta opción de tributación también se haría viable la gestión del impuesto, en el sentido de que la determinación de la correspondiente cuantía no exigiría la prueba de cada gasto y de su vinculación con el concepto civil de alimentos, sino que, en tanto que se

²⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta. Explicación de las normas vigentes*, op. cit., pág. 470.

²⁷ En el mismo sentido, véase la STC 1/2001, 15 de enero (NFJ010119).

trataría de una cuantía predeterminada, únicamente implicaría que, en su caso, se pudiera probar que efectivamente hay sustento económico del hijo.

Y es que, además, no hay que olvidar que, en el supuesto de que los gastos sean compartidos, cada progenitor únicamente podría aplicarse la mitad del mínimo previsto, lo que no deja de ser una forma de control indirecta pero efectiva y susceptible de constatarse mediante un mero cruce de datos automatizado.

VII. CONCLUSIONES

Como se ha podido observar, y a pesar de la reciente reforma tributaria, la actual normativa del IRPF relativa a la aplicación del mínimo por descendientes y a la tributación de las cantidades satisfechas en concepto de pensiones de alimentos a los hijos precisa de un replanteamiento profundo en tanto que, sin ir más lejos, puede resultar contraria a principios y derechos reconocidos en la propia Constitución.

Así, y aunque el propio TC ha señalado que la protección económica de la familia que el artículo 39.1 de la CE exige a los poderes públicos, no les obliga necesariamente a permitir que una parte de los gastos que comporta su sustento no se someta a tributación, cierto es que, como también ha reconocido, la conveniencia de su reconocimiento parece deducirse de los fundamentos que inspiran el IRPF y de los propios principios de justicia tributaria, pues, sin ir más lejos, no parece que deban formar parte de la capacidad económica que grava el IRPF justamente en forma de renta disponible.

Por consiguiente, y tras valorar las posibles formas de tributación de las rentas invertidas en el cumplimiento de la obligación legal y constitucional de manutención y educación de los hijos a la luz de la jurisprudencia constitucional, parece que el modelo más adecuado a los principios de justicia tributaria y, en especial, al principio de igualdad consiste en la desvinculación de la aplicación del mínimo por hijos del requisito de la convivencia y supeditándolo al sustento económico real (de forma que también deba prorratearse si la carga económica es compartida), acabando así también con las especialidades previstas para las cuantías satisfechas en concepto de pensiones de alimentos a los hijos reconocidas por resolución judicial.

Así, al comportar la reducción de la base imponible del IRPF y, en consecuencia, la no tributación de los gastos mínimos que se consideren indispensables para atender las necesidades básicas de los hijos, resulta la forma más adecuada de dar cumplimiento al principio de capacidad económica (ya que, ciertamente, tales cuantías no constituyen una renta disponible), del mismo modo que, al reconocerse con base en el sustento económico efectivo y no a la convivencia, se cumple con los principios de generalidad e igualdad.

Y también se respeta este último principio al constituir una cuantía invariable para todos los contribuyentes, de forma que, además, no se quiebra la progresividad del impuesto y se im-

pide la posibilidad de calcular la renta en concepto de alimentos con el único fin de obtener el mayor ahorro fiscal.

Por su parte, y a pesar de que el someter la aplicación del mínimo por hijos al sustento económico efectivo implica que, en su caso, este se deba poder demostrar, cierto es que resulta mucho más fácil que el probar gasto por gasto y su vinculación con el concepto civil de alimentos, de la misma forma que, en el caso de que los gastos sean compartidos, el hecho de que el otro progenitor únicamente pueda aplicarse la mitad del mínimo previsto no deja de ser una forma de control indirecta pero efectiva y susceptible de constatare mediante un mero cruce de datos automatizado.

Por último, procede cerrar este estudio remarcando que, con base en la redacción anterior a la presente reforma de la LIRPF, no puede admitirse la incompatibilidad entendida por la Administración entre la aplicación de la mitad del mínimo por descendientes y las especialidades previstas en relación con las cuantías de alimentos satisfechas a los hijos en los casos de padres que, abonando pensiones alimentarias judicialmente reconocidas, tengan la guarda y custodia compartida, pues, a pesar de la conveniencia de que así pudiera preverse, el conjunto de principios constitucionales exige la íntegra aplicación del contenido de la ley. Y es importante reiterar tales consideraciones en relación con todos aquellos contribuyentes que se acogieron a los mismos y cuya situación tributaria aún no ha sido susceptible de prescripción.

NUEVAS OPORTUNIDADES PARA LAS ZONAS FRANCAS: LOS AEROPUERTOS

Esteban Sánchez Mantiñán

*Departamento de desarrollo sostenible del Observatorio
de Sostenibilidad Aeroportuaria (OSAER)*

Bernardo Sánchez Pavón

*Departamento de planificación y gestión del Observatorio
de Sostenibilidad Aeroportuaria (OSAER)*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

EXTRACTO

La declaración de zona franca surge históricamente como instrumento para la atracción de la industria y el comercio hacia ubicaciones estratégicamente escogidas, mediante la utilización de incentivos fiscales.

La especial importancia económica y territorial de las zonas francas las hace merecedoras de una especial atención y su estudio debería abordarse desde una perspectiva abierta que, sin renunciar a la experiencia adquirida, permita adaptar las antiguas instituciones a los nuevos tiempos.

El presente trabajo comienza con un análisis histórico acerca de las razones que motivaron su aparición, prosigue con la exposición de sus características actuales y, posteriormente, se centra en poner de manifiesto qué factores pueden estar dificultando su desarrollo.

Finalmente, se propone un conjunto de actuaciones para adaptar esta figura a las tendencias del tráfico comercial del siglo XXI y garantizar una actuación coordinada de todas las Administraciones públicas que configuran la organización territorial del Estado español.

Palabras claves: zona franca y aeropuerto.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 19-07-2014 / Fecha de revisión: 21-04-2015

NEW OPPORTUNITIES FOR THE FREE TRADE ZONES: THE AIRPORTS

Esteban Sánchez Mantiñán

Bernardo Sánchez Pavón

ABSTRACT

Free trade zones appear how instrument in order to attract (using tax incentives) industry and commerce to places strategically chosen.

It should be necessary an study about the importance of the free trade zones to adapt ancient experiences to the new times.

The present work evidences the reasons that caused its appearing, enumerates its present-day characteristics and analyzes the factors that difficult its development.

Keywords: free trade zone and airport.

Sumario

- I. Apuntes históricos sobre los puertos, depósitos y zonas francas en España
- II. Las zonas francas en la actual legislación española y europea
- III. Organización territorial del Estado y zonas francas
 - III.1. Distribución competencial y doctrina constitucional
 - III.2. La gestión de las zonas francas y el derecho a participar en organismos públicos de carácter económico
 - III.3. Ordenación del territorio y zonas francas
- IV. Las zonas francas y sus usos en el actual contexto económico internacional
- V. Entornos aeroportuarios y zonas francas
- VI. Conclusiones
- Bibliografía

I. APUNTES HISTÓRICOS SOBRE LOS PUERTOS, DEPÓSITOS Y ZONAS FRANCAS EN ESPAÑA

La declaración de las zonas francas se configura como instrumento incentivador de la actividad comercial y su aparición se justifica en circunstancias económicas y comerciales muy concretas.

El auge del comercio, con la consiguiente creación de rutas marítimas, incrementó el comercio de productos provenientes de países de ultramar generando nuevos requerimientos para el tráfico comercial. La competencia entre puertos y la conveniencia de potenciar las ventajas comerciales para incrementar la competitividad, derivó en una estrategia de supresión de aranceles a las mercancías que llegaban a la costa para hacer más ventajosa la actividad comercial en esos puertos, sin que ello supusiese una merma para la Hacienda Pública.

Es especialmente interesante destacar como los puertos italianos –país de emprendedores y comerciantes– establecidos dentro de las rutas comerciales competían entre sí por ofrecer situaciones más ventajosas que atrajesen actividad hacia los mismos. Así, cabe poner como ejemplo la extensa declaración de puertos francos a partir del primer cuarto del siglo XVIII: Trieste en 1726, Mecina en 1728, Antoja en 1731, Ancona en 1732, Venecia en 1736 (declarado como puerto franco por el Senado Veneciano a petición de los «principales negociantes de aquella ciudad» argumentando «la necesidad de establecer un puerto franco, para embarazar, que los privilegios concedidos por el Papa al de Ancona no perjudiquen al Comercio de los Venecianos»¹), Civitavecchia en 1741 o Génova en 1751. Muchos de ellos fueron designados con un marcado carácter temporal, como el de Génova que se declaró franco por un periodo inicial de diez años.

Mas no solo los puertos situados en la península itálica se veían en la necesidad de incentivar el comercio, también en algunas colonias españolas se declaraban puertos francos. Así, cabe traer a colación los casos de Villa de los Santos (Panamá) en 1720 o Manila en 1789, este último declarado «enteramente libre y franco a las naciones propiamente asiáticas; y como el estado de la marina de estas no permite que hagan expediciones donde en la entrada de géneros y extracción de productos se verifiquen los importantes objetos, que en beneficio de las Islas Filipinas y de la Compañía se fueron a promover: he venido, conformándome con el dictamen de mi Suprema Junta de Estado, en ampliar los citados artículos en favor de todas las naciones europeas, para que por el tiempo de tres años, que deben contarse desde 1 de septiembre de 1790, puedan pasar con sus embarcaciones de comercio al puerto de Manila...»².

¹ *Gaceta de Madrid* n.º 23, de 7 de junio de 1735.

² *Gaceta de Madrid* n.º 67, de 21 de agosto de 1789.

Ya en el siglo XIX, y casi desde sus principios, se propuso la declaración del puerto de Cádiz como puerto franco para recuperar el volumen de negocio perdido con las regiones de ultramar. El objetivo se tornó difícil de conseguir y el recorrido para ser declarada la franquicia ciertamente tortuoso. Buena prueba de ello fue el intenso debate en la sesión extraordinaria de las Cortes celebrada el día 29 de junio de 1822, en la que se enfrentaron los bandos favorables a la declaración y los que no lo consideraban oportuno aduciendo falta de instrucción suficiente³.

Entre las posiciones a favor, encontramos la de don Antonio Alcalá Galiano, miembro de las Cortes y de carácter liberal, quien manifestó que la declaración del puerto de Cádiz como franco no era un privilegio «[...] por cuanto los mismos exponentes en su última representación pedían que se extendiese esta gracia a otros puertos de la Península; que tampoco era ruinosa a las fábricas nacionales la franquicia de Cádiz, antes por el contrario les producía la ventaja de poder concurrir a un mercado general y libre, donde hallarían salida para sus productos que mucho menos dañaría a la agricultura, pues estando esta en España atrasada por falta de exportación de los frutos que se pudren en las trojes, en vez de perjudicada quedaría favorecida, proporcionándosele dicha extracción». También en sentido favorable, encontramos el parecer de don Francisco Javier de Istúriz, también de corte liberal, que abogó por la importancia de dicha declaración como elemento para contrarrestar la pérdida de comercio que se estaba sufriendo a favor del puerto franco de Gibraltar, alertando de la necesidad «para contrarrestar el daño que hace esta plaza a nuestro comercio al oponerle otro de igual naturaleza, además de que era preciso atender al estado deplorable del comercio de Cádiz y de las provincias ultramarinas».

Estos votos particulares no impidieron el aplazamiento de la aprobación del puerto de Cádiz como franco, no siendo hasta 1829 cuando se cumplió dicho designio. Así, el martes 24 de febrero de 1829, se procedió a la publicación en la Gaceta de Madrid de la declaración de Cádiz como puerto franco para «los buques de todas las naciones amigas de España». El texto nació con visos de permanencia y lo conformaban tan solo 8 artículos, el último de los cuales establecía que «si motivos de conveniencia pública o cualquiera otra causa obligasen algún día a suprimir la franquicia [...] la declaración derogatoria de dicha franquicia no tendrá efecto hasta un año después de su publicación [...]».

La vigencia de esta disposición fue más bien circunstancial, pues a fecha 18 de septiembre de 1831 se dictaba el Real Decreto sobre supresión de la franquicia del puerto de Cádiz que se

³ «La comisión, en vista de lo expuesto por el ayuntamiento y diputación provincial, el consulado y comercio de Cádiz acerca de lo útil que sería el declarar franco aquel puerto; y teniendo en consideración lo que en su apoyo han manifestado varias corporaciones de los pueblos de la Península, como asimismo las exposiciones en que otras corporaciones se oponen a esta pretensión, y últimamente con presencia del dictamen de las comisiones de Hacienda y Comercio de la legislatura anterior; opinaba que el expediente no estaba aun bastante instruido para determinar definitivamente, por lo que proponía la siguiente resolución: Que este expediente pase íntegro al Gobierno para que le dé mayor extensión, y proponga a las Cortes lo que mejor les parezca, a fin de conciliar, no solo los intereses nacionales, sino las opiniones encontradas entre la ciudad de Cádiz y otras provincias de la Nación, procurando que por este medio consigan los pueblos las ventajas que esperan tan justamente de la sabiduría de las Cortes, que se servirán resolverlos así, o en aquella forma que estimen más justa y acertada». Vide: *Gaceta de Madrid* n.º 190, de 1 de julio de 1822.

hizo efectiva, de acuerdo a los términos previstos en el Real Decreto Ley de aprobación⁴, el 19 de septiembre de 1832.

Especial importancia adquirieron los puertos francos que servían de conexión como puntos de partida y llegada entre el Viejo y el Nuevo Mundo. De entre ellos, sobresalieron los del archipiélago canario que debido a su sobresaliente ubicación geográfica añadían la capacidad para «producciones intertropicales». Así lo reconocía, en el Real Decreto de 11 de julio de 1852 –por el que se declaraban puertos francos los de «Santa Cruz de Tenerife, Orotava, Ciudad-Real de las Palmas, Santa Cruz de la Palma, Arrecife de Lanzarote, Puerto de Cabras y San Sebastián»– el, a la sazón, ministro de Hacienda don Juan Bravo Murillo: «de nada sirve la especialidad y riqueza de los frutos si por medio de la exportación no se reparten entre los mercados exteriores los sobrantes que deja el consumo, todas las ventajas desaparecen si aquellos puertos por cualquier razón dejan de ser frecuentados [...] El origen de esta situación está averiguado. Si las naves se alejan de aquellas costas, es porque no encuentran allí aliciente para la carga ni para la descarga; es porque no hay un mercado más extenso que las limitadas exigencias de la población; es porque tienen señalados recargos gravosos; es porque se hallan sujetos a formalidades incómodas; es finalmente porque en otros puntos extranjeros, aunque incomparablemente menos ventajosos, se les ofrecen mayores facilidades y economías». Cabe señalar que los productos importados de estos puertos serían considerados como extranjeros.

Asimismo, en aras a la protección de los demás puertos peninsulares, se hacía mención a la exigua posibilidad de contrabando puesto que la distancia, la laboriosa navegación y la presencia de autoridades impedirían que tan indeseable fenómeno tuviese lugar.

Esta declaración fue confirmada mediante Decreto de las Cortes Constituyentes de fecha 10 de junio de 1870 –tras la revolución de 1868 y siendo Regente del Reino don Francisco Serrano y Domínguez–, extendiéndose la franquicia «a los demás puertos de la provincia de Canarias cuyos ayuntamientos se comprometan a sufragar de su cuenta los gastos de recaudación y administración del ramo»⁵.

La importancia comercial que adquirieron estas áreas animó a nuevas declaraciones, así mediante Decreto de Cortes del 18 de mayo de 1863 se declararon las franquicias de los puertos de Ceuta, Melilla e Islas Chafarinas y por Orden del 30 de agosto de 1872 los de Alhucemas y Peñón de Vélez de la Gomera⁶.

⁴ De esta fecha da debida cuenta el recordatorio publicado en la *Gaceta de Madrid* n.º 110, de 13 de septiembre de 1832.

⁵ *Gaceta de Madrid* de 28 de junio de 1870.

⁶ La facultad para poder declarar estos dos puertos como francos fue otorgada en el Decreto de Cortes de 18 de mayo de 1863 por el que se declararon puertos francos los de Ceuta, Melilla e Islas Chafarinas. En el artículo 1 del referido Decreto se recoge que «... Queda el Gobierno autorizado para extender igual franquicia al Peñón de la Gomera y Alhucemas, o para permitir el abastecimiento de estas plazas de los artículos libremente introducidos en Ceuta, Melilla y Chafarinas».

La importancia de los puertos canarios se fue afianzando durante todos estos años y, en los albores del año 1900, se produce una nueva confirmación y ratificación de sus puertos francos por el Rey Alfonso XIII.

Avanzada la centuria, se produce un importante cambio: de la declaración de puertos francos se pasa a la declaración de depósitos francos. Ello supone avanzar desde la consideración de los puertos francos como ubicaciones donde mantener las mercaderías hasta su entrada en la nación o su exportación, a la creación de unas zonas (los depósitos francos) en las que, además del almacenaje, se podría producir su transformación mediante la intervención de diferentes industrias implantadas dentro de este mismo espacio. La vertiente comercial deriva hacia una más industrial; no obstante, esa definición no se recogería normativamente hasta más adelante. Así en 1914 se produce la concesión del permiso para asentar en el puerto de Cádiz un depósito franco, al que le siguieron el de Barcelona en 1917, Bilbao, Santander y Vigo en 1918 o el de La Coruña y Musel (Gijón) en 1919.

En el año 1924, son aprobadas las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas donde se establece que «los depósitos francos que en lo sucesivo se establezcan serán por plazo ilimitado a favor de Corporaciones Oficiales o de Sociedades o Compañías nacionales constituidas con arreglo al Código de Comercio; debiendo publicarse la petición en la Gaceta de Madrid y Boletín Oficial de la Dirección General de Aduanas, para que en el plazo de un mes se formulen las reclamaciones pertinentes por las entidades o personas a quienes pueda interesar, y se concederá por Real Decreto acordado en Consejo de Ministros. También podrá concederse a Consorcios constituidos por organismos oficiales u oficiales y particulares, observándose los trámites señalados en el apartado anterior».

Acogiéndose a lo establecido, en 1927 se solicitó la declaración de un depósito franco central en Madrid. La petición fue rechazada expresamente en la Real Orden núm. 135, dictada el 8 de marzo de 1927. Su fundamentación principal se construye con base en que «[...] se deduce de modo indudable que, en el estado actual de la legislación aduanera española, la idea de "Depósito franco" va inseparablemente unida a la idea de "Puerto" y, por consiguiente, para el establecimiento del Depósito que se solicita falta la primera y más precisa condición de funcionamiento [...]».⁷

El auge comercial e industrial experimentado por los depósitos francos como los de Barcelona o Cádiz avocó a la necesidad de una regulación específica en la que se introdujo otro término: zona franca.

A través del Decreto-Ley n.º 1.491, se establece la creación de tres zonas francas y se designan directamente a dos: las de Cádiz y Barcelona. La primera, con base en la importancia comercial entre América y Europa; la segunda, por el importante auge que este puerto había adquirido desde su creación. Asimismo, la norma facultaba al Gobierno a declarar una tercera nueva zona franca en el norte de España si «así considerara conveniente para el interés de la nación». Los

⁷ Real Orden n.º 135 publicada en *La Gaceta de Madrid* n.º 74, de 15 de marzo de 1927.

convulsos acontecimientos que tuvieron lugar en el decenio siguiente hicieron que la autorización concedida no fuese ejecutada hasta el año 1947, cuando por Decreto de fecha 20 de junio se produce la declaración de la zona franca de Vigo, debido a la situación estratégica del puerto en las rutas comerciales entre «los países de Ultramar y Europa»⁸.

Hubo que esperar poco más de 50 años para que se produjese la declaración de la penúltima zona franca situada en España hasta la fecha, la de Las Palmas de Gran Canaria.

Ya la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias establecía la creación de un área de especial de regulación que denominó Zona Especial Canaria (ZEC) y que la definía como aquella zona «en la que, respetando el principio de estanqueidad, puedan ubicarse capitales y empresas provenientes del exterior, los cuales, atraídos por las ventajas inherentes a este tipo de zonas especiales, coadyuvan a potenciar el desarrollo económico y social del archipiélago»⁹. En dicha definición se encuentran similitudes con los fines de las zonas francas, pero el propio texto original hace referencia a ellas cuando se refiere a las entidades productivas, de manipulación, transformación o comercialización. De este modo, en su artículo 63 la citada norma dicta que «Las entidades ZEC que se dediquen a la producción, manipulación, transformación y comercialización de mercancías habrán de desarrollar sus actividades dentro de las áreas que constituyan el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria para dichas entidades, y les será de aplicación lo dispuesto en la legislación reguladora de las Zonas Francas». Además de ello, las faculta para que estas áreas se encuentren preferentemente situadas en las proximidades de puertos y aeropuertos del archipiélago. No obstante, no se trata de un listado cerrado de posibilidades, ya que cuando existan razones de índole urbanística o medio ambiental, podrán situarse en otros lugares y contempla su creación en parte de zonas francas declaradas. Cabe decir que la referencia que se realizó a la legislación reguladora de las zonas francas fue suprimida en el año 2000¹⁰.

Con base en este marco normativo, es a finales del pasado siglo cuando nace la zona franca de Las Palmas de Gran Canaria, creada mediante Orden de fecha 24 de abril de 1998.

Utilizando como motivación la inclusión del puerto de Sevilla dentro de las Redes Transeuropeas de Transporte (TEN-T) se produjo en el año 2013 la solicitud de zona franca para dicho puerto. Esta solicitud fue aprobada mediante Orden¹¹ autorizando la que hasta el día de hoy ha sido la última declaración de zona franca en España.

⁸ Decreto de 20 de junio de 1947 por el que se autoriza el establecimiento en el puerto de Vigo de la zona franca correspondiente a los puertos del Norte de España. Boletín Oficial de Estado, núm. 183, de 2 de julio de 1947.

⁹ Definición recogida en la exposición de motivos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

¹⁰ Esta supresión fue introducida mediante la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias.

¹¹ Orden HAP/1587/2013, de 30 de agosto, por la que autoriza la constitución de la zona franca de Sevilla. BOE 209 (31 de agosto de 2013).

II. LAS ZONAS FRANCAS EN LA ACTUAL LEGISLACIÓN ESPAÑOLA Y EUROPEA

Como ya ha sido mencionado anteriormente, no fue hasta 1929 cuando en España se regularon legislativamente las zonas francas mediante la aprobación del Real Decreto Ley 1.491, del 11 de junio de dicho año, relativo a depósitos y zonas francas. Es en este texto en donde encontramos una definición de las zonas francas como «una franja o extensión de terreno situado en el litoral; aislada plenamente de todo núcleo urbano, con puerto propio o al menos adyacente, y en el término jurisdiccional de la aduana marítima de primera clase, en cuyo perímetro podrán realizarse las operaciones que el artículo 222 de las Ordenanzas de Aduanas autoriza para los depósitos francos, y además instalarse:

- a) Industrias no existentes en España.
- b) Industrias existentes en España sin carácter exportador.
- c) Industrias existentes en España con radio exportador notoriamente deficiente o que registre decrecimientos paulatino en los últimos años».

Para saber a qué actuaciones se refiere al nombrar aquellas recogidas en las Ordenanzas de Aduanas debemos dirigirnos a las Ordenanzas generales de la Renta de Aduanas del año 1924 publicadas como apéndice en la *Gaceta de Madrid* del lunes, 17 de noviembre de 1924. En ellas se establecían como operaciones permitidas en los depósitos francos las siguientes:

- a) Cambio de envases de las mercancías.
- b) División de las mismas para preparar clases comerciales.
- c) Mezclas de unas con otras con idéntico fin.
- d) Descascarado y tostadura del café y cacao.
- e) Tundido de las pieles.
- f) Trituración de las maderas.
- g) Lavado de las lanas.
- h) Extracción del aceite de la copra y de las semillas oleaginosas, y, solidificación e hidrogenización de los mismos.
- i) Todas las operaciones que aumenten el valor de los géneros depositados, sin variar esencialmente la naturaleza de los mismos.

El Real Decreto Ley 1.491, relativo a depósitos y zonas francas, supuso la ordenación de las zonas francas y una ubicación definida dentro del entramado legislativo español, dándole definición y regulación. Posteriormente la norma fue desarrollada mediante el Real Decreto 1.821

de fecha 22 de julio de 1930, por el que se aprobó el Reglamento de Puertos, Zonas y Depósitos francos. Es este reglamento el que en su artículo 4 establece la caducidad de los depósitos francos y su cambio por zonas francas en aquellas que se encuentren declaradas¹²: «La concesión de una zona franca implicará necesariamente la caducidad de la concesión del depósito franco existentes en la misma localidad; pero no la de las instalaciones industriales preexistentes o que se autoricen en los depósitos francos [...]».

Asimismo, en su artículo 118 establecía la declaración de los cuatro grupos de industrias con capacidad para instalarse en estas áreas, para ello las diferenció en cuatro categorías, las tres primeras coincidían con las del Real Decreto Ley de 1929, a las que antes se hizo referencia, y para la cuarta añadió: «d) Industrias de exportación preexistentes en España». A su vez, el artículo 119 indicaba que el Ministerio de Hacienda debía publicar, el primero de enero de cada año, una relación de las industrias que se considerarían prohibidas dentro de las zonas francas.

Esta confusión en la definición a la hora de categorizar algunas industrias hizo que desde el Consorcio de la zona franca de Barcelona se solicitase mayor concreción para saber qué industrias podían implantarse en dicha zona. Mediante Orden de 24 de febrero de 1932, se le dio contestación declarando ciertas actividades como permitidas.

La declaración de la zona franca de Vigo en 1947, así como el desarrollo de las de Barcelona y Cádiz, propiciaron la necesidad de modificar el reglamento para facilitar la implantación de nuevas industrias y regular las bases de concesión de las instalaciones. De este modo, se aprobó el Decreto de 18 de abril de 1952 por el que se modificaron determinados preceptos del Reglamento vigente de Zonas, Puertos y Depósitos francos.

La normativa referenciada fue la aplicable en España hasta la entrada en el Mercado Común Europeo en el año 1986, a través del Acta de adhesión de España a las Comunidades Europeas, firmado el 12 de junio de 1985. A partir de esa fecha el mercado se dirigió a través de los designios de las políticas europeas y, en lógica consecuencia, las normas aduaneras se vieron afectadas por las políticas y la regulación europea. Así, se procede a aprobar el Real Decreto Legislativo 1297/1986, de 28 de junio, por el que se adapta al derecho de las Comunidades Europeas el régimen vigente en materia de Zonas y Depósitos Francos, adoptándose de este modo la normativa comunitaria y derogando el Real Decreto-Ley 1.491, del 11 de junio de 1929.

La normativa europea adoptada fue la Directiva del Consejo de 4 de marzo de 1969 referente a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas al régimen de zonas francas (69/75/CEE), la Directiva del Consejo de 21 de junio de 1971 referente a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas a las manipulaciones usuales que pueden efectuarse en los depósitos aduaneros y en las zonas

¹² Recordemos que tras la aprobación del Real Decreto Ley de 1929 quedaban declaradas como zonas francas la de Cádiz y Barcelona, facultando la aprobación de una tercera que no se produjo hasta 1947 y que fue la localizada en Vigo.

francas (71/235/CEE), y la Directiva del Consejo de 22 de julio de 1976 por la que modificaban las Directivas 69/74/CEE, 69/75/CEE y 71/235/CEE, en lo que se refiere a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas respectivamente al régimen de depósitos aduaneros, al régimen de zonas francas y a las manipulaciones usuales que pueden efectuarse en los depósitos aduaneros y en las zonas francas (76/634/CEE).

Pero fue el Reglamento 2913/1992 del Consejo, por el que se aprobó el Código Aduanero Comunitario, el que supuso una regulación integradora de los distintos regímenes aplicados por cada Estado miembro y un instrumento de simplificación aduanera.

Al año siguiente, la Comisión aprobó el Reglamento 2454/1993, por el que se fijaron determinadas disposiciones de aplicación sobre el Reglamento aprobado por el Consejo en 1992, y en el que, entre otras cosas, se estableció la distinción entre zonas francas de Tipo I y Tipo II, según el control aplicable sobre las mismas.

La normativa europea modificó de manera profusa varios preceptos de ambas normas y en el año 2008 se hizo necesaria la aprobación de una regulación que modernizase los regímenes aduaneros adaptándolos no solo a los intereses de los acuerdos adoptados por la Unión —como fue el del Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros al cual se adhirió en el año 2003—, sino también a un sistema electrónico dentro de una organización comunitaria. De este modo, desde el Parlamento Europeo y el Consejo se aprobó el Reglamento 450/2008 por el que se sancionó el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) y cuya entrada en vigor se debía producir de manera escalonada, siendo la fecha a más tardar el 24 de junio de 2013.

Mediante el Reglamento 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, se establece el código aduanero de la Unión que es una refundición del Reglamento 450/2008 y que se dicta «en aras de una mayor claridad». Dicho texto, en lo referente a lo establecido para las zonas francas, será de aplicación a partir del 1 junio de 2016.

Finalmente, cabe hacer mención de una novedad en la legislación estatal que nos retrotrae al año 1998. En dicho año, se aprobó la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, que recoge en su artículo 80 una serie de medidas de modificación y adaptación de los Consorcios de la Zona Franca que hubiesen sido constituidos de acuerdo a la norma de 1929. Así, se desarrollan dos apartados en el que destaca la aplicación a los mismos de lo establecido en los puntos 1 y 3 de la disposición adicional décima de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado que se refiere al Régimen Jurídico de determinados Organismos Públicos. Dicho artículo se ha visto modificado a partir de la aprobación de la Ley 8/2014, de 22 de abril, sobre cobertura por cuenta del Estado de los riesgos de la internacionalización de la economía española.

La modificación se refiere a la inclusión de dos nuevos apartados que versan sobre la competencia para la autorización de las zonas francas y una mención especial a los Consorcios de Zona Franca de Gran Canaria y Tenerife. Si bien, esta modificación será de aplicación a partir del 23 de julio de 2014.

Asimismo, esta ley recoge en la disposición adicional vigésima tercera una regulación particular del régimen patrimonial de los Consorcios de Zona Franca, diferenciando aquellos bienes y derechos destinados al desarrollo y dinamización económica y social –los cuales no serán considerados Patrimonio del Estado y, por lo tanto, no les será de aplicación la legislación aplicable a los mismos– del resto de bienes o derechos, que se regirán por lo dispuesto en dicha ley.

III. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO Y ZONAS FRANCAS

III.1. DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL Y DOCTRINA CONSTITUCIONAL

Al analizar la jurisprudencia constitucional relacionada con las zonas francas, llama poderosamente la atención, amén de su escasez, el hecho de que los títulos competenciales esgrimidos para justificar la intervención autonómica hayan sido urbanismo e industria. Sin cuestionar su procedencia, su exclusividad se antoja tanto reduccionista como imprecisa. Reduccionista, dado que el título competencial sobre urbanismo se vería desbordado por otro más intensamente afectado y muy relacionado con aquel: la ordenación del territorio. Impreciso, porque la industria constituye una parte de la actividad económica y, por ello, las competencias sobre ella han de ser puestas en relación con las que se refieren a la economía, caracterizadas por tal grado de indeterminación que puede resultar prácticamente ineficaz.

Partiendo del marco competencial dibujado por la Constitución Española de 1978, los títulos que podrían verse afectados, en todo lo atinente a las zonas francas, serían los siguientes:

- a) En relación con las competencias autonómicas: ordenación del territorio, urbanismo y vivienda (art. 148.1.3.^a CE); obras públicas de interés de la comunidad autónoma en su propio territorio (art. 148.1.4.^a CE); ferrocarriles y carreteras cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la comunidad autónoma y, en los mismos términos, el transporte desarrollado por estos medios (art. 148.1.5.^a CE) y fomento del desarrollo económico de la comunidad autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional (art. 148.1.13.^a CE).
- b) En lo concerniente a las competencias estatales: relaciones internacionales (art. 149.1.3.^a CE); régimen aduanero y arancelario; comercio exterior (art. 149.1.10.^a CE); bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica (art. 149.1.13.^a CE); hacienda general (art. 149.1.14.^a CE); obras públicas de interés general o cuya realización afecte a más de una comunidad autónoma (art. 149.1.24.^a CE) y estadística para fines estatales (art. 149.1.31.^a CE).

Dicho esto, conviene proceder al análisis de la jurisprudencia en la que el Tribunal Constitucional aborda directamente la gestión de las zonas francas y que está constituida, exclusivamente, por la Sentencia del Tribunal Constitucional 16/1996.

La Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, contenía una disposición adicional vigésima segunda, dedicada a los consorcios de zonas francas, con la siguiente redacción: «Los Consorcios que administran las zonas francas, de acuerdo con su normativa específica, podrán promover, gestionar y explotar los bienes integrantes de su patrimonio, adquiridos por cualesquiera títulos admisibles en Derecho, directamente o asociados con otros organismos para contribuir a la dinamización económica de su respectiva área de influencia».

Este precepto fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad resuelto por la Sentencia del Tribunal Constitucional 16/1996, de 1 de febrero de 1996¹³.

El 29 de septiembre de 1990, los servicios jurídicos de la Generalidad de Cataluña procedieron a la interposición del recurso contra varios preceptos de la Ley 4/1990; entre otros, contra la ya mencionada disposición adicional vigésima segunda. Los pilares de la impugnación eran dos:

- a) De una parte, la inidoneidad de la Ley de Presupuestos para incorporar una norma de naturaleza organizativa de las Administraciones públicas que pretende modificar el ámbito de actuación de los consorcios. Una decisión de este tipo, excedería del ámbito competencial propio de las Leyes de Presupuestos, pues carece de una relación directa con el núcleo esencial reservado a la ordenación de las Leyes de Presupuestos y, en consecuencia, no pueden incluirse en estos.
- b) De otra, se aduce la inconstitucionalidad del propio contenido de la disposición que extiende el ámbito de actuación competencial y territorial de los Consorcios utilizando unos conceptos –como «área de influencia» y «dinamización económica»– de tal imprecisión y amplitud que permiten dar cualquier contenido a las actuaciones de los aquellos, infringiendo el principio de seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.3 de la Constitución Española.

En definitiva, y como categóricamente concluyó la representación y defensa de la Generalidad, se trataría de un precepto que «está donde no debiera y dice lo que no debe», lo que, siempre en opinión de sus servicios jurídicos, justificaría su inconstitucionalidad o cuando menos una sentencia aclaratoria de los límites de la actuación legislativa del Estado a la hora de regular estas entidades consorciales a la vista de las competencias que corresponden a la Generalidad de Cataluña en materia urbanística y en materia de industria conforme a los artículos 9.9 y 12.1.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña. En este sentido, el entonces vigente Estatuto catalán (apro-

¹³ Recurso de inconstitucionalidad núm. 2.280/90. Fue promovido por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, representado por el Abogado don José María Bosch i Bessa. Actuó como Ponente el Presidente don Álvaro Rodríguez Bereijo. El Pleno del Tribunal Constitucional estuvo compuesto por don Álvaro Rodríguez Bereijo (Presidente), don José Gabaldón López (Vicepresidente), don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Vicente Gimeno Sendra, don Rafael de Mendizábal y Allende, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón, don Carles Viver i Pi-Sunyer, don Enrique Ruiz Vadillo, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, don Javier Delgado Barrio y don Tomás S. Vives Antón.

bado por la Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre) regulaba la atribución competencial sobre estas materias de la siguiente forma:

- a) El artículo 9.9, indicaba que la Generalidad de Cataluña gozaría de competencia exclusiva sobre ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda
- b) El artículo 12.1.2 señalaba que, de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general y la política monetaria del Estado, correspondería a la Generalidad (en los términos de lo dispuesto en los arts. 38, 131 y en los números 11 y 13 del apartado 1 del art. 149 de la Constitución) la competencia exclusiva en industria.

El Abogado del Estado, mediante escrito de 26 de noviembre de 1990, redarguyó las líneas argumentales del letrado de la Generalidad sobre la base de la falta de consistencia de la inidoneidad de la Ley de Presupuestos para contener una norma como la impugnada, pues la disposición no acoge otra cosa más que autorización «para contribuir a la dinamización económica de su respectiva área de influencia»; esto es, una medida de política económica. Apoyando su tesis, el letrado recordó que la STC 76/1992 (Fundamento Jurídico 4.º) exige —para que la regulación por Ley de Presupuestos de una materia distinta a su núcleo mínimo, necesario e indisponible sea constitucionalmente legítima— «que esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno». Por otro lado, la relación con los ingresos y gastos o con los criterios de política económica sería un concepto vago o impreciso, que difícilmente puede valer como criterio para diferenciar entre lo que pueda lícitamente incluirse en la Ley de Presupuestos y lo que no.

El Tribunal Constitucional analizó, en primer lugar, la solicitud, con carácter subsidiario, de dictar una sentencia aclaratoria sobre los límites de la legislación del Estado reguladora de los Consorcios (Fundamento Jurídico 6.º). Mencionando resoluciones precedentes¹⁴, recordó que una sentencia interpretativa es un medio lícito de muy delicado y difícil uso y que su emanación no puede ser objeto de una pretensión de los recurrentes. El Tribunal Constitucional es intérprete supremo de la Constitución, ni Legislador, ni órgano consultivo o dictaminador, y solo cabe solicitar de él un pronunciamiento sobre la adecuación o inadecuación de los preceptos a la Constitución.

Seguidamente, el supremo intérprete de la Carta Magna entró en el motivo de inconstitucionalidad formal o de procedimiento legislativo: el que mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado se incorpore una norma de naturaleza organizativa.

¹⁴ Declaración de 1 de julio de 1992 (Fundamento Jurídico 1.º), STC 5/1981 (Fundamento Jurídico 6.º) y STC 77/1985 (Fundamento Jurídico 4.º).

A lo largo del Fundamento Jurídico 6.º de la sentencia, el Tribunal Constitucional, fue desgranando toda la argumentación contenida en su jurisprudencia anterior al respecto del contenido de las Leyes de Presupuestos. Así, señaló que tras un largo proceso –que va desde la STC 27/1981 hasta la STC 76/1992– se ha elaborado una doctrina sobre los límites constitucionales al contenido material de las Leyes de Presupuestos del Estado y a su utilización como instrumento de la legislación para introducir en el ordenamiento jurídico «disposiciones de carácter general en materias propias de la Ley ordinaria (con excepción de lo dispuesto en el apartado 7.º del art. 134 CE)». Según dicha doctrina, la Ley de Presupuestos –que se configura como una verdadera ley, pero en el ejercicio de una función específica desdoblada de la genérica potestad legislativa prevista en el art. 66.2 CE tiene un contenido mínimo, necesario e indisponible¹⁵ constituido por la «expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos» y un contenido posible, no necesario y eventual constituido por materias distintas a ese núcleo esencial «que no siendo estrictamente presupuestarias inciden en la política de ingresos y gastos del sector público o la condicionan».

En tal situación, el Tribunal subrayó que «este contenido eventual solo tiene cabida dentro de límites estrictos» que la doctrina de la STC 76/1992 ha fijado en «que esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno»¹⁶. El cumplimiento de estas dos condiciones resultaría necesario para justificar la restricción de las competencias del Poder Legislativo –característica de las Leyes de Presupuestos– y para salvaguardar una seguridad jurídica que en este caso se concretaría en la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que corresponde a su función constitucional.

Sentados los límites en los que se han de mover las leyes anuales presupuestarias, el paso siguiente consistió en analizar el alcance de la norma impugnada. Para el Tribunal Constitucional, la cuestionada disposición adicional vigésima segunda sería, por su contenido y finalidad, una norma característica o típica del llamado Derecho de organización y no carente de contenido material o sustantivo, pues el hecho de que especifique o concrete las atribuciones de los Consorcios –ya reconocidas en términos genéricos en su normativa anterior (aprobada por orden ministerial) y con el consiguiente y relevante efecto de congelación del rango– constituye una profunda innovación normativa de su régimen jurídico en una materia ajena por completo al contenido propio que corresponde a la función constitucional de las Leyes de Presupuestos. La regulación

¹⁵ Esencial, porque no puede faltar y que califica a una ley como de presupuestos en el sentido constitucional del concepto, esto es, «aquella que, como núcleo fundamental, contiene la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, es decir, las previsiones de ingresos y las autorizaciones de gastos para un ejercicio económico determinado». *Vide*: STC 126/1987, Fundamento Jurídico 5.º.

¹⁶ STC 76/1992, Fundamento Jurídico 4.º, apartado a).

sobre las atribuciones y facultades de los Consorcios de Zonas Francas no podría, por tanto, ser encuadrada dentro de lo que este Tribunal ha definido como núcleo mínimo, necesario e indisponible de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Tratándose de una materia distinta de la estrictamente presupuestaria, no cumple con las condiciones que este Tribunal ha establecido para la legitimidad constitucional de su inclusión en las Leyes de Presupuestos, pues no guarda relación alguna con los ingresos y gastos del Estado o con los criterios de política económica en que se inspira el Presupuesto, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del mismo.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 16/1996 concluyó con la apreciación de inconstitucionalidad de la disposición adicional vigésima segunda por vulneración del artículo 134.2 de la Constitución Española, pero afirmando que resultaría «innecesario dar respuesta a los motivos de inconstitucionalidad alegados por la Generalidad de Cataluña desde la perspectiva de otros preceptos constitucionales y estatutarios» (Fundamento Jurídico 7.º) y, por ello, dejando sin solución la parte más interesante de la controversia: el alcance de las competencias del Estado y las comunidades autónomas sobre el régimen jurídico de las zonas francas.

Como ha señalado VÁZQUEZ-PORTOMEÑE SEIJAS, tras la entrada en vigor la Constitución y la instauración del sistema autonómico, la promulgación de regulaciones generales, extensivas a la totalidad de las zonas francas, se ha topado con obstáculos de naturaleza política (especialmente vinculados a la zona franca de Barcelona) basados en la consideración de que se estaría en presencia de un elemento esencialmente vinculado al municipio y a la comunidad autónoma correspondiente¹⁷. Desde esta perspectiva, toda iniciativa estatal tendente a la actualización de su régimen jurídico sería contemplada como una intromisión en un ámbito de decisión reservado a tales instancias. El resultado de esta enmarañada situación ha sido que el Estado renunciase a una actividad normativa general actualizadora de la materia y que todas las disposiciones dictadas desde entonces se hayan circunscrito a la organización de los restantes consorcios gestores.

III.2. LA GESTIÓN DE LAS ZONAS FRANCA Y EL DERECHO A PARTICIPAR EN ORGANISMOS PÚBLICOS DE CARÁCTER ECONÓMICO

En directa relación con las competencias sobre la gestión de las zonas francas, se encontraría la circunstancia de que los Estatutos de Autonomía hayan ido asumiendo facultades para participar en organismos estatales de carácter económico cuando, por sus particularidades, no hayan sido objeto de traspaso. Tal es el caso del actual Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio) cuyo artículo 182.2 indica que «La Generalitat designa o participa en los procesos de designación de los miembros de los organismos económicos y energéti-

¹⁷ VÁZQUEZ-PORTOMEÑE SEIJAS, J. J.: «Los consorcios administradores de zonas francas», *El Consorcio de la Zona Franca de Vigo*, Atelier, 2004, pág. 21.

cos, de las instituciones financieras y de las empresas públicas del Estado cuya competencia se extienda al territorio de Cataluña y que no sean objeto de traspaso, en los términos establecidos por la legislación aplicable».

El precepto analizado no es una innovación normativa que carezca de antecedentes, pues el artículo 53 del anterior Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre) ya indicaba que «la Generalidad, de acuerdo con lo que establezcan las Leyes del Estado, designará sus propios representantes en los organismos económicos, las instituciones financieras y las empresas públicas del Estado cuya competencia se extienda al territorio catalán y que por su naturaleza no sean objeto de traspaso». Así pues, se está en presencia de una fórmula semejante en sus consecuencias y que se refiere a entidades públicas que desempeñen cualesquiera actividades económicas, sin especificar el sector concreto.

Esta técnica de asunción competencial, como se ha señalado, se halla presente en varios Estatutos de Autonomía, donde se contienen preceptos decididamente paralelos al ahora estudiado. Así, por ejemplo, el artículo 55.1 de la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, que aprueba el Estatuto de Autonomía de Galicia, señala que «La comunidad autónoma, de acuerdo con lo que establezcan las leyes del Estado, designará sus propios representantes en los organismos económicos, las instituciones financieras y las empresas públicas del Estado, cuya competencia se extienda al territorio gallego y que por su naturaleza no sean objeto de traspaso». En unos términos muy semejantes se pronuncia también el artículo 62 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid¹⁸ (Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero) al señalar que «en las empresas o entidades financieras de carácter público cuyo ámbito de actuación se extienda fundamentalmente a la provincia de Madrid, el Gobierno de la Comunidad, de acuerdo con lo que establezcan las leyes del Estado, designará las personas que han de representarle en los órganos de administración de aquellas». De la redacción de ambas normas, puede colegirse que a las comunidades autónomas se les ha reconocido un «derecho a participar» en estas entidades estatales¹⁹.

En lo que se refiere a la concreción práctica de tales preceptos, y aunque se efectuaron varias peticiones al respecto, cabe concluir que no hubo una positiva recepción del sistema por parte del Estado; sin embargo, existe una razón bastante evidente para que no se haya producido un avance en este ámbito: la ausencia de una norma en la que se concretase con carácter general en qué ha de consistir tal participación.

¹⁸ Redactado de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica 5/1998, de 7 de julio, de reforma de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid.

¹⁹ En este punto, no existe unanimidad de la doctrina al respecto. Así, RODRÍGUEZ-ARANA entiende que las remisiones a lo que dispongan «las leyes del Estado» implica que la comunidad autónoma carece de un derecho objetivo y, por lo tanto, el Estado no está obligado a garantizar la presencia de representantes autonómicos en sus empresas, organismos e instituciones con relevancia económica, radicados en la comunidad autónoma. *Vide*: RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: «O sector Público Galego. Novas perspectivas», en RODRÍGUEZ-ARANA et ál., *O sector Público Galego*, Xunta de Galicia, 1993, págs. 39 y ss.

Para finalizar, convendría remarcar que, literalmente, el artículo 182.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña señala que la Generalitat participa en los «organismos económicos». La explícita mención a «organismos» debería entenderse referida a aquellas entidades que dependen del Estado, tanto privadas (sociedades públicas) como públicas (organismos públicos); sin embargo, no parece asumible que esta participación se garantice cuando se haya recurrido a la gestión indirecta de tales actividades. Por tanto, la cláusula del artículo 182.2 sería aplicable únicamente a aquellos casos en los cuales se decida establecer una gestión directa descentralizada de la infraestructura.

La posibilidad de participar en la gestión de organismos públicos económicos estatales no parece contradecir el ordenamiento constitucional. Como se ha podido comprobar, ya en el pasado varios estatutos habían decidido asumir competencias sobre aeropuertos de interés general cuando el Estado no se reservase la gestión directa de los mismos. Cuestión distinta es el hecho de que el Estatuto imponga la participación; sin embargo, hay que tener en cuenta que esta norma ha sido también aprobada por las Cortes Generales y, por ende, el Estado ha mostrado su conformidad con el hecho de que la comunidad asuma facultades de gestión. En buena lógica, lo máximo que puede hacer cualquier comunidad en un proyecto de Estatuto es «proponer formas de participación», pero la decisión definitiva al respecto se produce con la tramitación estatutaria ante las Cortes.

En conclusión, la única pregunta que cabe formularse es si el Estatuto de Autonomía es, o no, una norma adecuada para que el Estado asuma la obligación de permitir tal participación.

Las normas que aprueban los Estatutos de Autonomía son leyes orgánicas (art. 81.1 CE), constituyéndose como parte integrante de su ordenamiento jurídico; mas, asimismo, son «norma institucional básica de cada comunidad autónoma» (art. 147.1 CE). Si bien autores como MUÑOZ MACHADO desechan la idea de que el Estatuto tenga al mismo tiempo una doble naturaleza (de ley estatal y de ley autonómica) —arguyendo que los artículos 81 y 147 de la Constitución no implican *que haya dos normas en una, sino una sola que se imbrica en dos ordenamientos*—, sí se podría convenir en que este instrumento normativo se dibuja en la Constitución como *res mixta*, bien en cuanto a su naturaleza, bien en lo que se refiere a su inserción ordinamental. En conclusión, el Estatuto, en cuanto ley orgánica, forma parte del ordenamiento del Estado, y, en cuanto que permite la emergencia de un ordenamiento propio —el autonómico—, es norma de cabecera del mismo.

Dicho lo anterior, muchas razones ponen de manifiesto que los Estatutos son una ley orgánica con características que la diferencian de las demás: la iniciativa, la formación del proyecto, la tramitación, la aprobación y la reforma. Otra característica que cualifica al Estatuto de Autonomía es que se trata de una norma que sirve de parámetro de constitucionalidad de otras, pues la jurisprudencia constitucional²⁰ viene considerando que forma parte integrante del denomina-

²⁰ Vide, entre otras, Sentencia del Tribunal Constitucional 10/1982, de 23 de marzo.

do «bloque de la constitucionalidad»²¹, concepto en el que se integra aquel conjunto de normas (Constitución, Estatutos, Leyes de Transferencia o Delegación,...) que han de ser utilizadas para corroborar el respeto a la Carta Magna por parte de cualesquiera otros preceptos.

Teniendo en cuenta que los Estatutos de Autonomía forman parte del «bloque de la constitucionalidad» y que este lo forman las normas que sirven para delimitar las competencias, la respuesta a la cuestión antes formulada es que hay razones más que suficientes no solo para incluir en aquellos el compromiso de participación gestora, sino para recomendar que el mismo esté siempre incluido en normas que formen parte del citado bloque.

III.3. ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y ZONAS FRANCA

La planificación territorial, como disciplina científica, surge y se desarrolla en Europa Occidental tras la Segunda Guerra Mundial, siendo las experiencias de Alemania, Gran Bretaña y, en especial, Francia puntos principales de referencia²².

La ordenación territorial ha combinado pragmatismo y doctrinarismo, siendo paradigmático el caso de Gran Bretaña, donde la elaboración de numerosos informes acerca de problemas concretos coincide con el surgimiento de un movimiento doctrinal (*Regional Planning*) relativo a las técnicas de gestión de aspectos geográficos, económicos y ecológicos de espacios físicos. Fruto de esta inteligente intersección fueron una serie de leyes reguladoras del asentamiento de industrias (1945), del surgimiento de nuevas ciudades (1946) y de la ordenación del campo y la ciudad (1947).

La ordenación del territorio es, siguiendo a LÓPEZ RAMÓN, una *función pública* cuya aparición responde a la necesidad de controlar el espontáneo crecimiento de usos y actividades en el territorio²³. QUERMONNE la define como «el desarrollo armonioso de las regiones en función de sus respectivas vocaciones productivas»²⁴ y la *Carta Europea de 1983* la concibe como la «expresión espacial de la política económica, social, cultural y ecológica de toda sociedad».

La doctrina francesa ha configurado la ordenación del territorio como la proyección geográfica de la planificación económica²⁵, opción que ha sido objeto de una favorable acogida en

²¹ A este respecto, véase el artículo 28.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

²² Vide: FEAL LAGO, C.: *Estudio de la problemática a nivel europeo y análisis de los particulares sistemas nacionales*, Ministerio de la Vivienda, Madrid, 1970.

²³ LÓPEZ RAMÓN, F.: «Planificación territorial», en *Revista de Administración Pública*, n.º 114, septiembre-diciembre 1987, págs 127 y ss.

²⁴ QUERMONNE, J.-L. y ANTOINE, S.: *Aménagement du territoire et développement régional, la Documentation française*, tomo I, Institut d'études politiques de Grenoble, 1965, pág. 4.

²⁵ DELMAS, C.: *L'aménagement du territoire*, PUF, París, 1963.

países como España e Italia. El concepto de ordenación del territorio en Francia ha evolucionado desde una perspectiva que la situaba como una mera ampliación del urbanismo, hasta posiciones, antes comentadas, que la conciben como una promoción racional del espacio y utilización sostenible de los recursos naturales, con la finalidad de obtener un desarrollo económico armonioso y la elevación del nivel de vida de la población²⁶. En este sentido, resulta esclarecedora la opinión de NÉMERY asignando a esta disciplina la tarea de localizar los equipamientos públicos necesarios para el desarrollo económico y calificando la ordenación territorial como una noción contingente del sistema económico²⁷.

Las políticas de ordenación territorial en el ámbito europeo han coincidido a la hora de subrayar dos elementos como principales caracterizadores:

- a) La íntima relación existente entre esta función pública con la planificación económica.
- b) El señalamiento de la lucha contra los desequilibrios territoriales como objetivo primordial.

En toda Europa, el objetivo fundamental perseguido con las políticas de ordenación territorial es, en palabras de FEAL, «realizar una distribución geográfica óptima, con el fin de asegurar a los hombres y a sus comunidades las mejores condiciones de vida en un medio agradable»²⁸. Así, CARABBA sostiene que «la planificación económica comprende entre sus contenidos esenciales las elecciones relativas a la ordenación territorial, diseñando en el cuadro de las decisiones político-económicas asumidas, una organización del territorio a conseguir mediante la localización de las infraestructuras con sus características técnicas y la determinación de las zonas industriales, agrícolas, residenciales y mixtas y las zonas destinadas a los servicios públicos»²⁹. De estas líneas transcritas cabe concluir lo siguiente:

- a) La ordenación del territorio constituye un segmento de la planificación económica global.
- b) Dentro de planificación económica, la ordenación territorial goza de sustantividad propia.
- c) La ordenación territorial procura la adecuada localización de infraestructuras y actividades en el espacio.

²⁶ LAJUGIE, J.; DELFAUD, P. y LACOUR, C.: *Espace regional et aménagement du territoire*, Dalloz, París, 1979, págs. 83 y ss.

²⁷ NÉMERY: *De la liberté des communes dans l'aménagement du territoire*, LGDJ, París, 1981, págs. 22 y ss.

²⁸ FEAL LAGO, C.: *La Ordenación del Territorio en Europa. Estudio de la problemática a nivel europeo y análisis de los particulares sistemas nacionales*, Ministerio de la Vivienda, Madrid, 1970, págs. 61 y ss.

²⁹ CARABBA, M., *L'intervento pubblico per la sistemazione del territorio*, Giuffrè, Roma, 1970, pág. 1.

A pesar de que la perspectiva económica de la ordenación territorial parece imponerse, no debe obviarse la existencia de supuestos de ordenación que se han caracterizado por la ausencia de planificación económica. Tal es el caso de Alemania, donde la elaboración de la Ley Federal de Ordenación del Territorio de 1965 se centró, exclusivamente, en aspectos físicos, esto es, en la coordinación de las infraestructuras, la ocupación del suelo y la protección ambiental. El aspecto físico es, asimismo, subrayado en España y en este sentido puede citarse que la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional señala como objeto propio de la ordenación del territorio y el urbanismo «la delimitación de los diversos usos a que puede destinarse el suelo o espacio físico territorial»³⁰.

La conclusión de que en España la ordenación territorial tiene exclusivamente una proyección física sería, empero, errónea, y ello puede fundamentarse con base en criterios de lógica y sistemática constitucional. El artículo 40.1 de la Constitución Española indica que «los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica». Más adelante, en su artículo 45.2, señala la Carta Magna que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva». De una interpretación sistemática de ambos preceptos, cabe concluir que los poderes públicos están llamados a la procura de un progreso social y económico armónico en todo el territorio nacional, compatible con el mantenimiento de una adecuada calidad del medio ambiente. Este objetivo no puede ser alcanzado con la circunstancial intersección de políticas económicas y medioambientales concebidas desde la mutua ignorancia, sino que solo cabe concebirlo como fruto de instrumentos planificadores que permitan conjugar adecuadamente medidas de desarrollo económico y de protección del medio ambiente.

En cuanto al ámbito sustantivo de la ordenación del territorio, cumple mencionar la *Carta Europea de 1983*, en la que se establecen los siguientes objetivos fundamentales de la política territorial:

- 1.º El desarrollo socioeconómico equilibrado de las regiones, con una clara tendencia a la eliminación de las grandes diferencias en el nivel de vida.
- 2.º La mejora de la calidad de vida que, entre otras cosas, se concreta en una mayor accesibilidad de la población a los equipamientos colectivos y en la mejora de las infraestructuras.
- 3.º La gestión responsable de los recursos naturales y la protección del medio natural que haga compatibles la satisfacción de las necesidades crecientes de recursos y su conservación, así como el respeto a las peculiaridades propias de cada comarca en cuanto a sus formas de vida.

³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1984.

- 4.º La utilización racional y equilibrada del territorio, definiendo los usos aceptables para cada tipo de suelo, creando las adecuadas redes infraestructurales y fomentando aquellas actuaciones que mejor persigan el fortalecimiento del espíritu comunitario.

El desarrollo equilibrado de las regiones como objetivo de la ordenación del territorio ha sido, esencialmente, una aportación del Derecho francés. Así, SALA ARQUER ha llegado a afirmar que la ordenación del territorio en Francia «no es más que la dimensión nacional del desarrollo regional»³¹. Esta línea doctrinal ha tenido una amplia recepción entre los autores españoles. MEILÁN GIL³² ha aludido a la justicia interterritorial como causa impulsiva de la política de ordenación territorial y LÓPEZ RAMÓN destaca que «a través de la función ordenadora del territorio se atienden, pues –de conformidad con los esquemas generales del Derecho comparado–, tanto los problemas de las regiones superdesarrolladas, cuyas posibilidades de ampliación tienden a limitarse, como los problemas de las regiones insuficientemente desarrolladas, aunque utilizando para estas técnicas distintas, técnicas dinámicas, creadoras de fuentes de riqueza»³³.

De todo lo expuesto, no cabe sino reconocer que la constitución de zonas francas –afectando decisivamente a la distribución de actividades en el espacio, la utilización del suelo y el desarrollo económico regional– estará ineludiblemente vinculada a la ordenación del territorio y, por ende, las respectivas comunidades autónomas han de intervenir en susodicho proceso para entender respetado el orden constitucional de distribución de competencias.

IV. LAS ZONAS FRANCA Y SUS USOS EN EL ACTUAL CONTEXTO ECONÓMICO INTERNACIONAL

Si bien, como se ha indicado en líneas precedentes, el nacimiento de las zonas francas se produce sobre la base de su intrínseca relación con las infraestructuras portuarias y el almacenaje de mercancías, la evolución de las características del comercio internacional ha deparado que estas premisas hayas sido notablemente revisadas.

En sentido amplio, una zona franca es una demarcación territorial ubicada dentro del territorio de un Estado en la que las mercancías provenientes de terceros Estados pueden penetrar sin satisfacer derechos de aduana. De forma general, suelen distinguirse dos clases de zonas francas³⁴:

³¹ SALA ARQUER, J. M.: *Aspectos jurídicos de la Ordenación del Territorio*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid, 1980, pág. 36.

³² MEILÁN GIL, J. L.: *El territorio, protagonista del desarrollo*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Madrid, 1971, págs. 78 y ss.

³³ Vide: LÓPEZ RAMÓN, F., *op. cit.*, pág. 133.

³⁴ VÁZQUEZ-PORTOMEÑE SEIJAS, J. J.: *Los consorcios administradores de zonas francas. El Consorcio de la Zona Franca de Vigo*, Atelier, 2004, págs. 27 y 28.

- a) Zonas francas comerciales. Las mercancías de terceros Estados pueden ser descargadas y almacenadas mediante formalidades aduaneras simplificadas, en espera de su trasbordo, exportación o introducción en el territorio del Estado, bien en su estado primitivo u original o bien después de manipulaciones u otras transformaciones elementales. Tal es el modelo al que respondían en el Derecho histórico español los llamados depósitos de comercio y al que responden actualmente los depósitos francos, cuya diferencia esencial con las zonas francas estriba en su configuración física o material.
- b) Zonas francas industriales. Las mercancías son introducidas para ser sometidas a procesos de transformación industrial, imponiéndose el destino de la mayor parte de la producción al mercado exterior. Su creación permite, al mismo tiempo, la de grandes zonas industriales, dados los importantes incentivos que suponen para las empresas, pues estas pueden disponer de materias primas, maquinaria y productos intermedios importados sin satisfacer derechos de aduana, por lo que se encuentran en situación idónea para exportar el producto a precios competitivos. Tal es el perfil del que pretende originariamente dotarse a las zonas francas en el ordenamiento jurídico español.

Analizando actuales zonas francas más significativas, puede hacerse la siguiente relación y clasificación en atención a su uso:

A) USO COMERCIAL

- **ÁFRICA:** Sudán (Khartoum); Egipto (Suez, Said); Túnez (Zarzis); Camerún (Camerún).
- **AMÉRICA CENTRAL:** Bahamas (Gran Bahama); Guadalupe (Guadalupe) [francesa]; Martinica (Martinica) [francesa]; Puerto Rico (Ponce); República Dominicana (Santiago de los Caballeros, Santo Domingo); Costa Rica (Metro Free Zone).
- **AMÉRICA DEL NORTE:** Washington (Seattle); Michigan (Bay County); Virginia (Portsmouth); Miami (Miami Free Zone); Ohio (Cleveland); New York (Suffolk County); California (Oakland); North Carolina (Acklenburg).
- **AMÉRICA DEL SUR:** Brasil (Manaos); Ecuador (Esmeraldas); Venezuela (Valencia); Argentina (La Plata).
- **EUROPA:** España (Barcelona); Finlandia (Helsinki, Turuku, Hanko, Lappeenranta, Loviisa); Grecia (El Pireo, Salónica); Islandia (Reikiavik, Keflavik, Akureyri); Italia (Nápoles, Leghorn, Savona); Bulgaria (Bourgas); República Checa (Ostrava A.S.); Yugoslavia (Belgrado).
- **ASIA:** Emirato de Omán (Ajman); Emiratos Árabes Unidos (Hamriyah Free Zone, Sharjah, Srarjah Airport Commercial); Corea (Masan).

B) USO INDUSTRIAL

- **ÁFRICA:** Senegal (Dakar); Liberia (Monrovia).
- **AMÉRICA CENTRAL:** República Dominicana (Romana, San Pedro Marcoris, Puerto Plata).
- **AMÉRICA DEL NORTE:** Puerto Rico (Mayaguez) [asociado a EE. UU.]; San Francisco; Texas (Mc Allen); Michigan (Sault Ste. Marie, Battle Creek); California (San José); New York (Buffalo, Niagara County, Orange County, Morris County); Georgia (Shenandoah); Kentucky (Louisville, Campbell County); Pennsylvania (Pittsburgh); Texas (Galvestone, Dallas); Florida (Orlando); Portland (Oregon); Ohio (Cincinnati); Arizona (Tucson); Vermont (Burlington); Nebraska (Lincoln).
- **AMÉRICA DEL SUR:** Colombia (Cucuta, Leticia, Providencia), Uruguay (Nueva Palmira, Colonia del Sacramento); Venezuela (Paranagua), Chile (Punta Arenas, Iquique).
- **EUROPA:** España (Vigo).
- **ASIA:** Malasia (Bayan Lepas, Prai Wharves, Pulau Jerejak, Ampang Kelang, Teluk Garang, Sungai Subsang, Batu Berendam, Tanjong Kling, Senai, Pasir Gudang); Tailandia (Bangkok, Minburi, Samut Prakarm, U-Tapao, Songkla-Haadyai, Phuket).

C) USO COMERCIAL/INDUSTRIAL

- **ÁFRICA:** Marruecos (Tánger); Egipto (Alejandría).
- **AMÉRICA CENTRAL:** Aruba (Aruba) [holandesa]; Barbados (Bridgetown); Curaçao (Curaçao) [holandesa]; Guatemala (Santo Tomás de Castilla); Honduras (Puerto Cortés); Santa Lucía (Cul-De-Sac Bay); Panamá (Colón).
- **AMÉRICA DEL NORTE:** New York City (START-UP NY program, Clinton County); Ohio (Toledo); Hawaii (Honolulu); Kansas (Kansas City); Nebraska (Omaha); South Carolina (Dorchester County); Chicago; Pennsylvania (Pittson); Boston; Massachusetts (New Bedford); Illinois (Granite City); Philadelphia; South Carolina (Spartanburg); Wisconsin (Milwaukee); New Jersey (Newark); California (Long Beach); Minnesota (Duluth); Oklahoma (Rogers County).
- **AMÉRICA DEL SUR:** Argentina (Córdoba, Mendoza, Tucumán, San Luis); Colombia (Buenaventura, Barranquilla, Cartagena, Palmaseca, Isla de San Andrés); Uruguay (Montevideo).
- **EUROPA:** Alemania (Bremenhaven); Austria (Viena, Linz, Graz, Innsbruck); Dinamarca (Copenhague), Italia (Trieste Venecia); España (Cádiz).
- **ASIA:** -

Mención aparte merece el caso de las conocidas como zonas francas turísticas.

En territorios como Isla Margarita, Hong Kong, Singapur, Bahamas, Andorra o República Dominicana, una parte del turismo ha sido debido a su naturaleza de puertos libres o zonas francas, captando un sector de la demanda que ha visto un atractivo en los precios de ciertos bienes de consumo (exentos de tributación).

La positiva evolución de estos destinos y la rapidez con la que los respectivos Estados actuaron para incentivar fiscal y financieramente a los inversores del sector turístico, así como para atraer y mantener el turismo generado por el comercio, animaron a otros Estados a establecer la figura de las zonas francas turísticas.

A la hora de analizar este fenómeno, resulta especialmente interesante la experiencia colombiana.

La primera mención que se hizo de las zonas francas industriales de servicios en Colombia fue a través de la Ley Marco del Comercio Exterior, Ley 7.^a de 1991. El Decreto n.º 2131 de 1991, de 13 de diciembre, al desarrollar dicha ley, creó las zonas francas de servicio turístico o zonas francas turísticas, dándoles el carácter de industriales³⁵. Si bien el establecimiento de incentivos y exenciones sobre un territorio de un país para atraer capital al sector turístico no es aportación de la legislación colombiana, sí podría considerarse que lo es la estructura y desarrollo que se hizo en Colombia a través de la creación de las zonas francas turísticas³⁶.

El Decreto n.º 2131 de 1991 estableció las siguientes clases de zonas francas industriales, en relación con las actividades que se desarrollaran en ellas:

- a) Zonas francas industriales de bienes y servicios.
- b) Zonas francas industriales de servicios turísticos o zona franca turística.
- c) Zonas francas industriales de servicios tecnológicos y científicos o zonas francas tecnológicas.

De conformidad con el Decreto n.º 2131 de 1991, se entendería por zona franca turística el área del territorio nacional que goza de un régimen aduanero y fiscal especial, cuya finalidad es fomentar y promover la prestación de servicios turísticos, destinados al turismo receptor y, en forma subsidiaria, al turismo nacional. Las actividades que podrían ser realizadas en estos espacios son, entre otras: prestación de servicios de alojamiento, agencia de viajes, restauración, organizaciones de congresos, servicios de transporte, deportivas, artísticas, culturales y recreativas.

³⁵ Artículo 5.º del Decreto 2131, de 1991.

³⁶ A este respecto, *vide*: FORERO ARANGO, D. A.: *Zona franca turística: Instrumento de promoción del comercio exterior*, Universidad Javeriana, Bogotá, 2005.

En Colombia, la creación de la figura de zona franca turística constituye una apuesta por crear áreas dentro del territorio dedicadas, exclusivamente, al turismo y sin la sujeción previa de partir de superficies ya habilitadas para prestar servicios turísticos. A este respecto, merecería ser subrayada la circunstancia de que las zonas francas turísticas no han de reunir el requisito de ser puertos marítimos, pues pueden ser creadas en cualquier parte del territorio nacional.

Actualmente, destacan las siguientes zonas francas turísticas colombianas:

- a) Zona franca turística Baru Beach Resort. Fue aprobada mediante Resolución del Ministerio de Comercio Exterior n.º 953, de 9 de agosto de 1993. Se encuentra ubicada en el municipio de Cartagena, junto con la Isla de Tierra Bomba forma la Bahía de Cartagena. Su área total es de 140 hectáreas.
- b) Zona franca turística Tierra Caribe. Aprobada mediante Resolución del Ministerio de Comercio Exterior n.º 176, de 24 de febrero de 1999. Se encuentra ubicada en la zona norte del municipio de Cartagena. El área total del proyecto es de 118 hectáreas.

V. ENTORNOS AEROPORTUARIOS Y ZONAS FRANCAS

Todos los países han pretendido que una parte del territorio aduanero, en donde existía una concentración de actividades relacionadas con el comercio exterior o donde se pretendía que las hubiese (por razones de diversa índole, entre ellas de tipo social para el desarrollo de zonas deprimidas) tuviera la consideración de territorio neutro o franco, esto es, en el que no se aplican los impuestos aduaneros ni los restantes impuestos interiores, en su totalidad o en parte³⁷.

Las utilidades básicas que las zonas francas pueden ofrecer a las empresas son³⁸:

- a) En primer lugar, están al servicio de los operadores económicos que no conocen el destino final de las mercancías o que, aun conociéndolo, no quieren darle tal destino y les interesa almacenarlos durante periodos más o menos largos sin que den lugar al pago de derechos de importación o a la aplicación de las medidas de política comercial.
- b) En segundo lugar, las mercancías destinadas a la exportación puede interesar almacenarlas beneficiándose de los incentivos a la exportación si los hubiera.

³⁷ CEPEDA CARO, M. A.; GARRE ALCARAZ, F. e INGELMO PINILLA, J.: *Código Aduanero: Zonas y Depósitos Francos*, tomo IV, capítulo VIII, Castro, Madrid, 1996.

³⁸ ARTEAGA ORTIZ, J. y CONESA FONTES, A.: «Las Zonas Francas en España», *Boletín Económico de ICE*, n.º 2649, abril de 2000, págs. 9 a 15.

- c) En tercer lugar, el régimen aduanero genera múltiples derechos y obligaciones que se traducen en una serie de requisitos burocráticos que la introducción de una mercancía en una zona franca excluye.

Así pues, su función principal es el almacenaje de las mercancías en espera de darles su destino definitivo, permitiendo diferir el pago del impuesto y, en algunos casos, consiguiendo la mejor planificación fiscal de la empresa.

Las zonas francas quedarían configuradas como un instrumento al servicio de la logística de la empresa con el fin de aumentar su rentabilidad y la eficacia de sus operaciones.

El transporte aéreo ha ido adquiriendo a lo largo del tiempo una importancia creciente no solo por su contribución al desarrollo del transporte de pasajeros (capital para el desarrollo del turismo en casos como el de nuestro país), sino por su capacidad para facilitar el comercio internacional de bienes y servicios. En este contexto, los aeropuertos han ido incorporando nuevas actividades asociadas a las operaciones de transporte y relacionadas con los servicios logísticos, acentuándose el carácter de estas infraestructuras como inexcusable referente para el impulso de la actividad económica.

Los aeropuertos españoles son, cada vez en mayor medida, centros de concentración de actividad económica donde confluye un gran número de empresas. La actividad comercial en los aeropuertos incrementa las posibilidades de actividad por parte de los pasajeros, que tienen la posibilidad de realizar compras, disfrutar de su ocio e, incluso, seguir trabajando dentro del recinto aeroportuario.

La planificación, diseño y gestión de las áreas comerciales en los edificios terminales y los recintos de los aeropuertos ha ido habilitando estos espacios para la prestación de los más diversos servicios:

- a) Servicios comerciales de acceso (alquiler de vehículos, aparcamientos públicos, gasolineras, talleres y túneles de lavado).
- b) Explotaciones comerciales (tiendas libres de impuestos y tiendas en régimen fiscal normal; servicios comerciales regulados: loterías, estancos y farmacias; servicios financieros y bancarios –cambio de moneda, cajeros automáticos y oficinas–; servicios de telecomunicaciones –telefonía pública y acceso a internet–; máquinas expendedoras y recreativas; centros de negocio).
- c) Restauración (cafeterías, restaurantes, comida rápida, heladerías, máquinas *vending*).
- d) Publicidad (dinámica, estática, eventos y *stands*).
- e) Desarrollo de terrenos:
 - Parque de servicios aeroportuarios-zona de servicios a aeronaves (mantenimiento de aeronaves, *handling* de rampa y almacenamiento de combustible).

- Parque de servicios aeroportuarios-zona de servicios (factorías de *catering*, bases *rent-a-car*, dotaciones aeroportuarias y servicios comunes).
 - Parque de centralidad aeroportuaria (centros de formación de pilotos, parque tecnológico aeronáutico, centros de distribución y centros comerciales y de ocio).
- f) Área de servicios al pasajero (hoteles; centros de negocio; salas de reuniones, conferencias, despachos y servicios ofimáticas; centros comerciales y de ocio).
- g) Servicios a los empleados (gasolineras, supermercados, gimnasios, peluquerías y guarderías).

Esta «perspectiva tradicional» del aeropuerto ha debido ser reconsiderada para dar cabida a una nueva realidad en la que estas infraestructuras se han ido convirtiendo en auténticos complejos empresariales. Así, además de su esencial aspecto de infraestructura básica para el transporte aéreo, ha ido adquiriendo una indudable polivalencia, albergando en su seno múltiples actividades comerciales, de forma tal que, cada vez en mayor medida, los ingresos que los aeropuertos obtienen por las habilitaciones a las empresas privadas para la utilización de sus espacios superan a los obtenidos por el transporte de pasajeros o mercancías.

La somera contemplación de alguno de los más importantes aeropuertos ratifican lo hasta aquí expuesto. El aeropuerto de Frankfurt da cabida a un gran hospital con capacidad para 36.000 pacientes al año; en Detroit existe un hotel con 420 habitaciones; el aeropuerto de Múnich está dotado con un hospital; Amsterdam Schipol cuenta con un casino y el Stockholm's Arlanda Airport posee una importante capilla localizada en la terminal en la que se han llegado a solemnizar hasta 450 bodas en el año 2005. No obstante, el caso más significativo podría ser el Bangkok International Airport, que alberga una auténtica ciudad en su interior con centros de negocios, salas de conferencias, hospitales, restaurantes y una gran cantidad de centros de entretenimiento.

Aun estando histórica y legislativamente relacionadas las zonas francas con sus establecimientos próximos a los puertos, es cierto que la evolución del transporte de mercancías ha favorecido enormemente el uso de otros modos de transporte más eficaces, entre los que cabe destacar el aéreo.

Es por ello que el establecimiento de zonas francas próximas o anejas a infraestructuras aeroportuarias se ha convertido en una necesidad derivada de la propia evolución del mercado. Algunos ejemplos representativos de ello son:

- a) Orlando International Airport. La zona franca n.º 42 fue creada en 1979 y desde ella se ofrece una amplia variedad de opciones de transporte no limitándose únicamente a rutas aéreas, sino que tiene acceso a infraestructuras viales, ferroviarias y portuarias.
- b) Zona franca del aeropuerto de Dubái. Localizada próxima al aeropuerto, fue establecida en 1996 dentro del plan estratégico del gobierno de Dubái y su actividad

lo ha convertido en uno de los importantes centros económico comerciales alcanzando a significar un 2,27 % de PIB de Dubái y un volumen total de 52 billones de dirhams.

- c) Aeropuerto Internacional de Pudong (Shanghái): En el año 2009 se estableció la zona de servidumbre (PuDong Airport Comprehensive Bonded Area) establecida dentro de la Zona Franca de Waigaoqiao.

En último lugar, no se puede dejar de hacer referencia a proyectos bien recientes enfocados a ampliar el campo de actuaciones relacionados con la aeronáutica dentro de las zonas francas, como es el proyecto propuesto para la instalación en la región de ICA (Perú) de una zona franca aeroespacial y de alta tecnología o el proyecto destinado a la creación de un vivero de transferencia de tecnología aeroespacial (SBAI) del Consorcio de la zona franca de Vigo.

VI. CONCLUSIONES

De lo hasta aquí expuesto, pueden extraerse algunas conclusiones al respecto de los nuevos horizontes que se han abierto para las zonas francas.

En primer lugar, puede comprobarse una evolución del originario carácter mercantil a uno más industrial, llegando actualmente a una especialización que ha supuesto la creación de zonas francas turísticas e, incluso, propuestas acerca de zonas francas aeroespaciales.

En segundo lugar, las zonas francas requieren la promulgación de una regulación general que, superando los obstáculos de estricta índole política, sea extensiva a la totalidad de las mismas. Para ello, la iniciativa estatal –único punto del que jurídicamente puede surgir– tendente a la actualización de su régimen jurídico deberá respetar el ámbito de decisión reservado a las instancias autonómicas y locales. Partiendo del marco dibujado por la Constitución Española de 1978, son muy varios los títulos que podrían verse afectados, tanto en relación con las competencias autonómicas (ordenación del territorio, urbanismo y vivienda; obras públicas de interés de la comunidad autónoma en su propio territorio; ferrocarriles y carreteras cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la comunidad autónoma y, en los mismos términos, el transporte desarrollado por estos medios y fomento del desarrollo económico de la comunidad autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional) como en lo concerniente a las competencias estatales (relaciones internacionales; régimen aduanero y arancelario; comercio exterior; bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica; hacienda general; obras públicas de interés general o cuya realización afecte a más de una comunidad autónoma y estadística para fines estatales). En este sentido, es innegable que la constitución de zonas francas afecta a la distribución de actividades en el espacio y al desarrollo económico regional y debe tener un adecuado reflejo y tratamiento en los instrumentos de ordenación del territorio, cuya aprobación corresponde a las comunidades autónomas.

En tercer lugar, a la hora de abordar cualquier innovación normativa es necesario tener muy presente que la utilidad básica que las zonas francas pueden ofrecer a las empresas es el almacenaje de las mercancías en espera de darles su destino definitivo, permitiendo diferir el pago del impuesto y mejorando la planificación fiscal de la empresa. Las zonas francas se configuran como un instrumento al servicio de la logística de la empresa con el fin de aumentar su rentabilidad y la eficacia de sus operaciones.

Finalmente, resaltar que la tradicional vinculación de las zonas francas a las instalaciones portuarias se ve claramente superada por la realidad económica del momento. Diversas infraestructuras, como es el caso de los aeropuertos, han mostrado, a nivel internacional, su aptitud para vincularse a estos espacios.

Bibliografía

- ARIÑO ORTIZ, G. [1999]: *Principios de Derecho Público Económico*, Comares.
- ARTEAGA ORTIZ, J. y CONESA FONTES, A. [2000]: «Las Zonas Francas en España», *Boletín Económico de ICE*, n.º 2649, abril.
- AYDALOT, P. [1985]: *Economie Regionale et Urbaine*, Economica.
- CARABBA, M. [1970]: *L'intervento pubblico per la sistemazione del territorio*, Giuffrè, Roma.
- CRANFIELD UNIVERSITY [2002]: *Study on competition between airports and the application of State aid rules*.
- DE PAZ PÁEZ, C. [1997]: *Áreas exentas: Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos Aduaneros*, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid.
- DELMAS, C. [1963]: *L'aménagement du territoire*, PUF, París.
- DOGANIS, R. [1992]: *The airport business*, Routledge.
- ESCRIBANO COLLADO [1983]: *Las competencias de las comunidades autónomas en materia de puertos*, *RAP*, n.º 100.
- FEAL LAGO, C. [1970]: *Estudio de la problemática a nivel europeo y análisis de los particulares sistemas nacionales*, Ministerio de la Vivienda, Madrid.
- [1970]: *La Ordenación del Territorio en Europa. Estudio de la problemática a nivel europeo y análisis de los particulares sistemas nacionales*, Ministerio de la Vivienda, Madrid.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [1999]: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons.
- FORERO ARANGO, D. A. [2005]: *Zona franca turística: Instrumento de promoción del comercio exterior*, Universidad Javeriana, Bogotá.
- GOLOB, T. F. y REGAN, A. C. [2001]: «Impacts on Personal Travel Commercial Vehicle Operations: Research Challenges and Opportunities», *Transportation Research Part C* 9.
- GÜLLER, M. y GÜLLER, M. [2002]: *Del aeropuerto a la ciudad-aeropuerto*, Ed. Gustavo Gili.

CEPEDA CARO, M. A.; GARRE ALCARAZ, F. e INGELMO PINILLA, J. [1996]: *Código Aduanero: Zonas y Depósitos Francos*, tomo IV, capítulo VIII, Castro, Madrid.

INGLADA, V. [2003]: «Efectos de la nueva economía sobre el transporte. Un panorama general», *Economía Industrial*, n.º 353.

INGLADA LÓPEZ DE SABANDO, V.; REY LEGIDOS, B. y COTO MILLÁN, P. [2007]: «Transporte aéreo de mercancías: incidencia en el comercio internacional», en *Comercio internacional y costes de transporte*, ICE, enero-febrero, n.º 834.

INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS [2010]: *Balance del turismo. Año 2009*, Instituto de Turismo de España-Ministerio de Industria, Turismo y Comercio.

– *Turismo, tráfico aéreo y compañías aéreas de bajo coste en el año 2009*, Instituto de Turismo de España-Ministerio de Industria, Turismo y Comercio.

LAJUGIE, J.; DELFAUD, P. y LACOUR, C. [1979]: *Espace regional et aménagement du territoire*, Dalloz, París.

LEHTO, M. y HIMANEN, V. [2001]: «Information Economy; Impacts in Travel and Communications Transport Innovations, Competitiveness and Sustainability in the Information Age», *Nectar Conference*, Helsinki, Finlandia.

LIRN, T. C.; THANOPOULOU, H. A.; BEYNON, M. J. y BERESFORD, A. [2004]: «An application of AHP on Transshipment Port Selection: A Global Perspective», *Maritime Economics and Logistics*, 6.

LÓPEZ RAMÓN, F. [1987]: «Planificación Territorial», *Revista de Administración Pública*, n.º 114, septiembre-diciembre.

MARTÍN MATEO, R. [1970]: «El consorcio como institución jurídica», *RAP* n.º 61.

MARTÍNEZ-LÓPEZ MUÑIZ, J. L. [1974]: *Los consorcios en el Derecho español. Análisis de su naturaleza jurídica*, IEAL.

MARTÍN QUERALT, J.; FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; PÉREZ ROYO, F. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [1994]: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons.

MEILÁN GIL, J. L. [1971]: *El territorio, protagonista del desarrollo*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Madrid.

MINISTERIO DE FOMENTO [2009]: *Análisis comparativo de costes de escala en los principales aeropuertos europeos*, Serie Monografías.

NÉMERY [1981]: *De la liberté des communes dans l'aménagement du territoire*, LGDJ, París.

OACI [2006]: *Airport Economics Manual (Doc 9562)*, Second Edition.

– *Políticas de la OACI sobre derechos aeroportuarios y por servicios de navegación aérea* (Doc 9082).

OCDE [2001]: *Concurrence et restructuration des services publics*.

QUERMONNE, J.-L. y ANTOINE, S. [1965]: *Aménagement du territoire et développement régional, la Documentation française*, tomo I, Institut d'études politiques de Grenoble.

RODRÍGUEZ ARANA MUÑOZ, J. [1993]: «O sector Público Galego. Novas perspectivas», en RODRÍGUEZ-ARANA et ál., *O sector Público Galego*, Xunta de Galicia.

SÁNCHEZ PAVÓN, B. [2011]: *Sistemas aeroportuarios, servicio público e iniciativa privada*, CEPAL-Naciones Unidas, Santiago de Chile.

– [2013]: «Las tarifas aeroportuarias y su influencia sobre el transporte aéreo en España», *RCyT. CEF*, n.º 364.

SALA ARQUER, J. M. [1980]: *Aspectos jurídicos de la Ordenación del Territorio*, Instituto Nacional de Prospectiva, Madrid.

VÁZQUEZ-PORTOMEÑE SEIJAS, J. J. [2004]: *Los consorcios administradores de zonas francas. El Consorcio de la Zona Franca de Vigo*, Atelier.

VILLAR PALASÍ, J. L. [1977]: *Apuntes de Derecho Administrativo*, tomo I, Madrid.

REGULARIZACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS CORRESPONDIENTES A PENSIONES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO Y CONDONACIÓN DE LAS SANCIONES, RECARGOS E INTERESES LIQUIDADOS POR ESTE CONCEPTO

Fernando Martín Barahona

Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid

EXTRACTO

En los últimos años la Administración tributaria española ha tenido conocimiento de la existencia de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que han percibido pensiones procedentes del extranjero que no han sido declaradas correctamente, lo que ha dado lugar a actuaciones de regularización por parte de la Agencia Tributaria.

Dadas las especiales circunstancias del colectivo social afectado, se ha aprobado la disposición adicional única contenida en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Esta disposición contiene dos medidas excepcionales a fin de que los contribuyentes puedan beneficiarse de ellas.

- Por un lado, se establece la condonación de las sanciones, recargos o intereses girados como consecuencia de regularizaciones realizadas por la Agencia Tributaria o espontáneamente por los contribuyentes.
- Por otro, y con la finalidad de facilitar la regularización voluntaria de estas situaciones, se aprueba un plazo extraordinario durante el cual se podrá presentar declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los periodos no prescritos a 1 de enero de 2015.

A continuación realizamos un desarrollo de la normativa aprobada, de la información facilitada por la Agencia Tributaria para cumplir con los trámites establecidos, y lo más importante, una clarificación de las pensiones que están sometidas a tributación en España y que, por lo tanto, han de ser declaradas conforme a este procedimiento.

Palabras claves: amnistía, regularización, expatriados, pensionistas y pensiones.

Fecha de entrada: 03-03-2015 / Fecha de aceptación: 24-03-2015

VOLUNTARY REGULARIZATION OF UNDECLARED TAX LIABILITIES RELATING TO FOREIGN PENSIONS AND CONDONE OF PENALTIES, SURCHARGES AND INTEREST FROM THIS CONCEPT

Fernando Martín Barahona

ABSTRACT

In recent years the Spanish tax authorities had knowledge of the existence of taxpayers Income Tax of Individuals (Income Tax) who received pensions from abroad that have not been declared properly, which has led to performances regularization by the Tax Agency.

The special circumstances of the affected social group have led to the adoption of the single additional provision contained in Law 26/2014, of 27 November, amending Law 35/2006 of 28 November, the Income Tax amending for Individuals, the revised text of the Law on Income Tax for Non-Residents, approved by Royal Legislative Decree 5/2004, of March 5, and other tax regulations. This provision contains two exceptional measures so that taxpayers can benefit from them:

- Condone of penalties, surcharges or interest rotated as a result of corrections made by the Tax Agency or spontaneously by taxpayers.
- Voluntary regularization of these situations in an extraordinary period during which statements may be filed Income Tax for Individuals periods not prescribed to January 1, 2015.

We made an exhibition of the provisions adopted, the information provided by the Tax Agency to comply with the procedures established, and most importantly, a clarification of the pensions are subject to taxation in Spain and, therefore, must be declared under this procedure.

Keywords: amnesty, regularization, expatriates, pensioners and pensions.

Sumario

1. Regulación
2. Información difundida por la Agencia Tributaria sobre el cumplimiento de estos dos procesos de regularización
3. Tributación de las pensiones procedentes del extranjero
4. Doctrina administrativa
 - 4.1. Pensiones de jubilación derivadas de un empleo privado
 - 4.2. Pensiones de invalidez derivadas de un empleo privado
 - 4.3. Pensiones públicas
 - 4.4. Pensiones públicas derivadas de una actividad industrial o comercial pública
 - 4.5. Pensiones de la Seguridad Social procedentes de Estados Unidos, Luxemburgo y Suecia
5. Conclusiones

1. REGULACIÓN

La disposición adicional única de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre) incorpora una medida excepcional de regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto en los siguientes términos:

«1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que hubieran percibido pensiones procedentes del exterior sujetas a tributación por dicho impuesto, de acuerdo con la normativa vigente, y no hubieran declarado tales rendimientos en los periodos impositivos cuyo plazo de declaración en periodo voluntario hubiera concluido a la fecha de entrada en vigor de esta disposición, podrán regularizar su situación tributaria sin exigencia de recargos, intereses ni sanciones, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias en los términos previstos en este apartado.

La regularización se efectuará desde la entrada en vigor de esta disposición hasta el 30 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable, mediante la presentación e ingreso de una autoliquidación complementaria por cada uno de los periodos impositivos no prescritos, incorporando los rendimientos correspondientes a la totalidad de las pensiones percibidas procedentes del exterior sujetas a tributación de acuerdo con la normativa vigente y que no fueron declaradas en los correspondientes periodos voluntarios de declaración.

En el caso de que la inclusión de estas pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el periodo impositivo en que se percibieron estos rendimientos, la regularización se efectuará mediante la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio, en la que se deberá consignar la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el citado ejercicio.

La aplicación del régimen previsto en esta disposición está condicionada a que la declaración o autoliquidación complementaria se presente acompañada del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El pago de la deuda tributaria resultante podrá aplazarse o fraccionarse según lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

2. Los recargos e intereses y sanciones derivados de la presentación fuera de plazo de declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las que se hubieran incluido los rendimientos correspondientes a las pensiones procedentes del

exterior sujetas al impuesto, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición, así como los intereses y las sanciones tributarias derivados de liquidaciones en las que se hubieran regularizado dichos rendimientos, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición con independencia de que hayan adquirido o no firmeza, quedarán condonados en virtud de lo dispuesto en esta norma, siempre que se cumplan los requisitos de este apartado.

Igualmente quedarán condonados, independientemente de su firmeza, los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo liquidados por este concepto.

En el caso de que la liquidación de los recargos, intereses y sanciones descritos en los párrafos anteriores hubiera adquirido firmeza, los obligados tributarios deberán solicitar a la Administración Tributaria su condonación desde la entrada en vigor de esta disposición hasta el 30 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable, con identificación suficiente de los conceptos liquidados e ingresos realizados.

En el caso de que en la liquidación practicada se hubieran incluido otros rendimientos además de las pensiones, la condonación de los recargos, intereses y sanciones será proporcional al importe de las pensiones regularizadas en relación con el resto de los rendimientos objeto de regularización.

No obstante el párrafo anterior, en el caso de que la inclusión de las pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el periodo impositivo en que se percibieron estos rendimientos, se condonarán en su totalidad los recargos, intereses y sanciones.

Los importes ingresados serán objeto de devolución sin abono de intereses de demora, en el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la devolución, se abonarán los intereses de demora que correspondan.»

2. INFORMACIÓN DIFUNDIDA POR LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE ESTOS DOS PROCESOS DE REGULARIZACIÓN

La norma reproducida incorpora dos medidas especiales para los casos de regularización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de rentas procedentes de pensiones pagadas desde el extranjero:

- A. Un periodo extraordinario de regularización: no se exigirán recargos, intereses ni sanciones a quienes regularicen voluntariamente su situación mediante la presentación desde el 1 de enero al 30 de junio de 2015 de declaraciones de IRPF (iniciales o complementarias) de ejercicios no prescritos.

- B. Una condonación de los intereses, recargos y sanciones exigidos por este concepto. La condonación deberá ser solicitada por el interesado entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2015.

A continuación se expone la principal información difundida por la Agencia Tributaria a tener en cuenta en el desarrollo de estos dos procesos:

A. PERIODO EXTRAORDINARIO DE REGULARIZACIÓN

A.1. Declaración de IRPF (modelo 100)

En este caso, el perceptor de las pensiones deberá confeccionar una declaración de IRPF (modelo 100) por cada periodo impositivo que regularice.

Si la declaración fuese complementaria de una anterior deberá hacer constar expresamente esta circunstancia e incluirá los datos de la inicial, a los que se sumarán los datos correspondientes a la pensión que regulariza. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Sin perjuicio de las especialidades derivadas de convenios de colaboración suscritos por la Agencia Tributaria con otras entidades para la presentación de documentos tributarios en representación de terceros, la presentación de las declaraciones se podrá realizar a través de internet, cumpliendo las especificaciones generales de esta forma de presentación, o, de realizarse en papel, en los siguientes lugares:

- a) Declaración con resultado a ingresar y con ingreso efectivo en el momento de su presentación: en cualquier oficina de una entidad colaboradora autorizada (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) situada en territorio español.
- b) Declaración con resultado a ingresar y sin ingreso efectivo en el momento de su presentación ni solicitud de aplazamiento o fraccionamiento: en cualquier delegación o administración de la Agencia Tributaria.
- c) Declaración con resultado a ingresar y con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento: de forma conjunta con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, en cualquier delegación o administración de la Agencia Tributaria.

A.2. Pago de la deuda

A este efecto, se considerará «periodo voluntario de pago» el que va desde el 1 de enero al 30 de junio de 2015. Durante este periodo:

- Podrán presentarse declaraciones con ingreso inmediato de la deuda.
- Podrá presentarse la declaración en la Agencia Tributaria con resultado a ingresar, pero sin ingreso efectivo, y se obtendrá una carta de pago con la que realizar el pago en entidades financieras en cualquier momento no posterior al 30 de junio de 2015.

La carta de pago puede obtenerse en las oficinas de la Agencia Tributaria y en su sede electrónica.

«Advertencia sobre este aspecto: la carta de pago no se podrá obtener hasta que en el sistema de información de la Agencia Tributaria conste el motivo de presentación de la declaración de IRPF. Este proceso puede no ser inmediato al momento de presentación de la declaración, por lo que esta opción de pago no es la adecuada para las declaraciones que se deseen presentar en las últimas semanas del mes de junio».

- Asimismo, será posible solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda según la normativa tributaria general. El primer plazo o fracción que en su caso se conceda será de fecha posterior al 30 de junio de 2015.

Inmediatamente después de la presentación de la declaración (modelo 100) el interesado deberá presentar un formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero.

No será necesario presentar un formulario por cada declaración presentada, sino que se presentará un único formulario por cada interesado, en el que se harán constar todas las declaraciones que ha presentado por este motivo. La forma de identificación de las declaraciones presentadas consiste únicamente en consignar los periodos (años) de IRPF a los que se refieren.

En el caso de declaraciones conjuntas se presentará un único formulario por cualquiera de los declarantes.

«El formulario se encuentra disponible en el portal de internet de la Agencia Tributaria, en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

A.3. Formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero

Inmediatamente después de la presentación de la declaración (modelo 100), el interesado deberá presentar un formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero.

No será necesario presentar un formulario por cada declaración presentada, sino que se presentará un único formulario por cada interesado, en el que se harán constar todas las declaraciones que ha presentado por este motivo. La forma de identificación de las declaraciones presentadas consiste únicamente en consignar los periodos (años) de IRPF a los que se refieren.

En el caso de declaraciones conjuntas se presentará un único formulario por cualquiera de los declarantes.

«El formulario está disponible en el portal de internet de la Agencia Tributaria, en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

Con independencia del lugar en el que se haya presentado la declaración de IRPF, el formulario se presentará siempre ante la Agencia Tributaria, bien por internet (sede electrónica de la Agencia Tributaria), bien en formato papel en sus oficinas de registro.

B. CONDONACIÓN DE INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES

El proceso que se describe a continuación es exclusivo de las solicitudes de condonación relativas a intereses, recargos y sanciones exigidos en actos administrativos que hayan adquirido firmeza. La condonación de los conceptos exigidos en actos administrativos que no hayan adquirido firmeza se efectuará en el correspondiente procedimiento de revisión que se encuentre en tramitación.

«En el portal de internet de la Agencia Tributaria está disponible un modelo de solicitud (código de trámite G9015), en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

Los principales datos a consignar en el modelo son la identificación del solicitante, los periodos (años) de IRPF a los que corresponden las regularizaciones de pensiones del extranjero (mediante liquidaciones de la Administración o con declaraciones de IRPF presentadas por el interesado) que han dado lugar a intereses, recargos o sanciones, y el código IBAN de la cuenta bancaria en la que el interesado desee que se efectúen las posibles devoluciones.

La solicitud se presentará por internet (sede electrónica de la Agencia Tributaria), o de presentarse en papel, se dirigirá a las oficinas de registro de la Agencia Tributaria.

Una única solicitud será suficiente para que la Agencia Tributaria tramite el procedimiento en relación con todos los conceptos condonables que se hayan exigido al interesado, siempre que en la misma se consignen todos los periodos de IRPF afectados.

3. TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO

Conforme establece la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, las personas físicas residentes en territorio español están sujetas a imposición por su renta mundial, debiéndose eliminar la doble imposición conforme a la legislación interna y el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el correspondiente Estado del que procedan las rentas gravadas en España.

Así se deduce de lo previsto en el artículo 2 de la Ley 35/2006, cuando establece que «el objeto del impuesto es la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».

El artículo 5 de la misma ley prevé que: «Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española».

El hecho de gravar la renta mundial de los contribuyentes residentes en territorio español puede dar lugar a situaciones de doble imposición, de ahí la finalidad de los Convenios de Doble Imposición (CDI), que son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas en este sentido.

Todos los CDI suscritos por España se configuran y tienen su fundamento en los diferentes modelos propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

En cuanto a la calificación que merecen estas pensiones procedentes del extranjero, el propio artículo 17.2 de la Ley 35/2006 establece que, en todo caso, se consideran rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de las que estuvieran exentas.

La nota común de todos los rendimientos de trabajo es que, derivando solamente del trabajo personal, existe una relación laboral entre el perceptor y otra persona física o jurídica, pública o privada. Por eso, las pensiones y haberes pasivos merecen esta calificación puesto que tienen su origen en una prestación laboral previa.

Para las pensiones cobradas de un Estado por una persona residente en otro Estado, los CDI suscritos por España siguen las reglas siguientes:

- a) Las pensiones públicas solo se pueden someter a imposición en el Estado pagador de las mismas.
- b) Las pensiones privadas solo tributan en el Estado de residencia del perceptor.

Así se deriva de lo previsto en los artículos 18 y 19 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, cuando establece la fiscalidad procedente para pensiones y funciones públicas:

Artículo 18. *Pensiones*

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior solo pueden someterse a imposición en este Estado».

Artículo 19. *Funciones públicas*

«1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

i) Posee la nacionalidad de este Estado, o

ii) No ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales».

4. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

La Dirección General de Tributos ha emitido diversas consultas tributarias en relación con el régimen fiscal procedente a este tipo pensiones y que puede esquematizarse de la siguiente manera.

4.1. PENSIONES DE JUBILACIÓN DERIVADAS DE UN EMPLEO PRIVADO

En el caso de un residente en España que percibe una pensión privada del Reino Unido y soporta retención de impuestos en ese país, la **Consulta 1425/1997, de 30 de junio (NFC053584)**, establece que solo se puede someter en el país de residencia del perceptor, por tanto en España, por lo que no sería posible deducir el impuesto satisfecho en el Reino Unido, ya que debería quedar exonerada de tributación en este país.

El tenor literal de la consulta es el que sigue:

«Si, como se afirma en el escrito de consulta, el consultante es residente fiscalmente en España estará sometido a imposición en este país por obligación personal, esto es, por sus rentas mundiales, con independencia del lugar de su procedencia y de quien sea el pagador (art. 13 de la Ley 18/1991).

Por lo que se refiere a la pensión que percibe del R. U., por tratarse de una pensión privada, le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el Reino Unido que se expresa en los siguientes términos: "las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado contratante, así como las anualidades pagadas a este residente, solo podrán someterse a imposición en ese Estado".

Por consiguiente, la pensión que el consultante recibe del Reino Unido solo se puede someter a imposición en España que es el Estado donde tiene su residencia fiscal, debiendo quedar exonerada de tributación en el Reino Unido; para lo cual, deberá acreditar en el Reino Unido su condición de residente fiscal en territorio español, mediante certificado de residencia expedido por la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal.

En España, no tiene derecho a deducir los impuestos satisfechos en el Reino Unido por su pensión, pues, el Convenio establece que solo podrá someterse a imposición en España.»

4.2. PENSIONES DE INVALIDEZ DERIVADAS DE UN EMPLEO PRIVADO

La **Consulta V0004/2014, de 3 de enero (NFC050051)**, se pronuncia sobre el régimen fiscal de una prestación por una pensión de incapacidad permanente procedente de un trabajo desarrollado en Francia en una empresa privada.

La conclusión es la misma que en el caso anterior, al resolver que las pensiones procedentes de Francia y satisfechas a una persona física residente en España como consecuencia de un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en España, salvo que se trate de pensiones públicas, sin perjuicio de la exención análoga prevista para las pensiones españolas.

El tenor de la consulta es el siguiente, en parte final:

«El artículo 19.2 del citado Convenio —entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997)—, dispone:

"2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado sin que, al mismo tiempo, posea la nacionalidad del primer Estado".

Así pues, por aplicación de las disposiciones citadas del Convenio, las pensiones procedentes de Francia y satisfechas a una persona física residente en España como consecuencia de un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en España, salvo que se trate de pensiones públicas, tal y como se entienden en el artículo 19 del propio Convenio, esto es, las satisfechas por el propio Estado o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa entidad o a esa persona jurídica de derecho público, en cuyo caso solo se podrían someter a imposición en Francia, con la excepción prevista en la letra b) del artículo 19.2 (que el pensionista, residente en España, tenga la nacionalidad española sin poseer, al mismo tiempo, la nacionalidad francesa), excepción que conlleva que la tributación de la pensión corresponda exclusivamente a España.

De conformidad con lo anterior, solo en la medida en que se esté ante una pensión pública, según lo definido anteriormente, y no se dieran las circunstancias de la letra b) del artículo 19.2 del Convenio, tributará en Francia. En otro caso, la pensión estará sometida a tributación en España.

Por consiguiente, si el consultante tiene su residencia fiscal en territorio español, al derivarse de la información aportada que no se trata de una pensión pública, la pensión que percibe deberá someterse a imposición en España como rendimiento del trabajo. En cuanto a la posibilidad de que la pensión pueda estar exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 7 f) de la LIRPF declara como rentas exentas "las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez".

"De conformidad con el artículo 137 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE del día 29), la incapacidad permanente admite cuatro graduaciones:

- Parcial: disminución superior al 33 por 100 para la profesión habitual, que no impide realizar las tareas fundamentales del trabajo.
- Total: impide todas las tareas, o al menos las fundamentales, de la profesión habitual, pero permite dedicarse a otra profesión.
- Absoluta: aquella situación que inhabilita para toda profesión u oficio.
- Gran invalidez: situación que afecta al trabajador y produce los mismos efectos que la absoluta, pero que, además, como consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, se necesita la asistencia de otra persona para realizar los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

De lo anterior se deriva que la pensión de incapacidad permanente percibida por el consultante gozará de exención, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 f) de la LIRPF, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez.

2.º Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa que le sea de aplicación, del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

Requisitos estos que deberán poderse acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria a quienes corresponderá, en su caso, la valoración de las pruebas aportadas.

4.3. PENSIONES PÚBLICAS

La Dirección General de Tributos, con fecha de 21 de septiembre de 1990 (NFC000492), ya precisó qué ha de entenderse por pensión pública, al establecer que no pueden equipararse las pensiones del Estado, como tal, a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de la Seguridad Social, y lo hizo en los siguientes términos:

«El artículo 19 del Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición de 5 de diciembre de 1966 (BOE de 8-4-68), en su párrafo primero establece:

"Las pensiones y remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante en consideración a un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en este Estado".

Por consiguiente, si usted reside fiscalmente en España, la tributación de su pensión alemana le corresponde, como norma general, al Estado español.

No obstante, si su pensión fuese pagada directamente por el propio Estado alemán, un Land, o uno de sus Organismos Autónomos, autoridades o Administraciones Locales, o por fondos constituidos por los mismos, en consideración a un empleo anterior, estará exenta de impuestos en España (art. 19, párrafo 2 del Convenio).

Es evidente que el párrafo 2 del artículo 19 no está contemplando todas las pensiones que tienen su origen en el Estado alemán, sino que se refiere únicamente a las pagadas por o con cargo a alguno de los organismos o entidades citadas, entendiéndose dichas entidades, como entidades públicas que son y los "fondos" creados por estas entidades como fondos directamente constituidos por los mismos para atender el pago de sus obligaciones futuras por el devengo de las pensiones a su cargo.

Las pensiones de la Seguridad Social alemana que provengan de fondos constituidos por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales no parece que puedan equipararse a las pensiones públicas tal y como se entienden en el párrafo 2 del artículo 19 del Convenio. No son equiparables las pensiones del Estado, como tal, a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de Seguridad Social.

En resumen, si su pensión no es puramente pública, le será de aplicación lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 19 del Convenio y tendrá que tributar en España, por dicha pensión, desde el momento en que sea residente en este país. Por el contrario, si su pensión es pública, en el sentido en que se define en el párrafo 2 del artículo 19, estará exonerada de tributación en España, aunque usted sea residente de este país».

La **Consulta 2316/1997, de 10 de noviembre (NFC053787)**, establece que el Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición de 5 de diciembre de 1966, al referirse a pensiones pagadas con cargo a fondos creados por un Estado no está contemplando todas las pensiones que tienen su origen en ese Estado. Ha de tratarse de fondos directamente constituidos por las entidades públicas para atender al pago de pensiones futuras a su cargo, y no de fondos creados por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales. La consulta establece lo siguiente:

«para que una pensión, originada en un Estado contratante y percibida por un residente del otro Estado contratante, no sea gravada en el Estado de residencia ha de pagarse por o con cargo a fondos creados por el Estado en cuestión, un Land, o uno de sus organismos autónomos, autoridades o administraciones locales entendiéndose dichas entidades como tales entidades públicas que son.

Ha de entenderse por fondos creados por dichas entidades públicas, los fondos directamente constituidos por las mismas para atender el pago de sus obligaciones futuras por el devengo de pensiones a su cargo.

En este punto es importante poner de manifiesto que, en la medida en que las pensiones de la Seguridad Social alemana provengan de fondos constituidos por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales, no parece que puedan encajarse en los supuestos recogidos en los párrafos segundo y tercero del artículo 19 del Convenio Hispano-Alemán.

Aun en el supuesto de que los fondos de la Seguridad Social alemana se nutran parcialmente con aportaciones del Estado alemán, no pueden equipararse sin más, a los efectos del artículo 19 del Convenio, las pensiones del Estado a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de Seguridad Social.

En efecto, los Comentarios del artículo relativo a la imposición de las pensiones del Convenio Modelo de la OCDE prevén, para el supuesto de que los Estados contratantes deseen equiparar tales pensiones, la incorporación al artículo en cuestión de un texto específico contemplando dicha posibilidad, lo que no ocurre en el caso del Convenio Hispano-Alemán.

Así pues, cabe concluir que, por aplicación del Convenio Hispano-Alemán, las pensiones pagadas a personas físicas residentes en España están sometidas a tributación en España con excepción de las pensiones públicas definidas en el artículo 19.2 y de aquellas pensiones contempladas en el párrafo 3 a los que es aplicable el régimen de las anteriores».

4.4. PENSIONES PÚBLICAS DERIVADAS DE UNA ACTIVIDAD INDUSTRIAL O COMERCIAL PÚBLICA

Las previsiones anteriores no resultan aplicables cuando se trate de remuneraciones satisfechas en contraprestación de servicios que se presten en el marco de una actividad industrial o comercial ejercida por el Estado, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En dicho supuesto resultan aplicables las disposiciones generales correspondientes para sueldos y salarios o para pensiones.

Así podemos citar la **Consulta V3335/2014, de 15 de diciembre (NFC053437)**:

«De acuerdo con los datos aportados en la consulta, el consultante es un ciudadano español residente en España que percibe dos pagos en concepto de pensión procedentes del servicio de Correos alemán. El consultante plantea si esas pensiones tienen la consideración de pensiones públicas o privadas y si están sujetas o no a tributación en España.

Así, el consultante, partiendo de la premisa de que sea residente fiscal en España, tributará en este país por su renta mundial con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio, en adelante LIRPF, (BOE de 29 de noviembre de 2006 y 7 de marzo de 2007), salvo que alguna disposición declare exenta de tributación alguna de las rentas obtenidas por el contribuyente y sin perjuicio de la tributación que corresponda en Alemania por las rentas que el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para

evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012), actualmente en vigor, permita gravar en dicho Estado.

A las rentas que proceden de Alemania les será de aplicación lo establecido en el ya mencionado convenio, que establece en su artículo 18:

"1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, pagados por un Estado contratante, sus estados federados, subdivisiones políticas o entidades locales, o por alguna otra entidad jurídica de derecho público de ese Estado a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, estado federado, subdivisión, entidad local o entidad jurídica de derecho público, solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones similares pueden someterse exclusivamente a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i) es nacional de ese Estado; o ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) No obstante las disposiciones del apartado 1, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante, sus estados federados, subdivisiones políticas o entidades locales, o por otra entidad jurídica de derecho público de ese Estado bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, estado federado, subdivisión, entidad local o entidad jurídica de derecho público, solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones y remuneraciones similares pueden someterse exclusivamente a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 14, 15, 16 y 17 se aplica a los sueldos, salarios, pensiones y otras remuneraciones similares, pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad económica realizada por un Estado contratante, sus estados federados, subdivisiones políticas o entidades locales, o por una entidad jurídica de derecho público de dicho Estado.

4. Lo dispuesto en los apartados 1 y 2 se aplica también a los sueldos, salarios, pensiones y cualquier otra remuneración similar pagada a una persona física por razón de los servicios prestados al Instituto Goethe, el Servicio Alemán de Intercambio Académico (Deutscher Akademischer Austauschdienst) y el Instituto Cervantes. Las autoridades competentes podrán llegar al acuerdo mutuo de otorgar un tratamiento similar a las remuneraciones pagadas por otras instituciones comparables de los Estados contratantes."

En su artículo 17, Pensiones y Anualidades, el Convenio hispano-alemán se refiere en sus apartados 1 y 2:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18, las pensiones, anualidades y remuneraciones análogas procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, los pagos efectuados de acuerdo con la legislación sobre seguros sociales de un Estado contratante pueden someterse a imposición también en ese Estado en virtud de su normativa interna cuando el hecho que genere el derecho a percibir la renta se produzca a partir del 31 de diciembre de 2014. El impuesto así exigido no excederá del 5 por ciento del importe bruto de los pagos cuando el hecho que genere el derecho a percibir la renta se produzca entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2029. Si el hecho determinativo de la percepción se produjera a partir del 1 de enero de 2030, inclusive, el impuesto así exigido no excederá del 10 por ciento del importe bruto de los pagos.

(...)"

Según lo puesto de manifiesto en la consulta las pensiones están generadas por el trabajo realizado por el consultante en el servicio de correos alemán, por lo que se trataría en principio de una pensión derivada del servicio prestado en el marco de una actividad económica realizada por una entidad jurídica de derecho público de Alemania. Por tanto, resultará aplicable el artículo 17 del citado convenio y, por tanto, hasta el 31 de diciembre de 2014 dicha pensión solo puede someterse a imposición en España».

4.5. PENSIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL PROCEDENTES DE ESTADOS UNIDOS, LUXEMBURGO Y SUECIA

En este caso se trata de pensiones procedentes de la Seguridad Social pero que no deban considerarse públicas en atención al trabajo desarrollado con anterioridad. En estos tres países se establece la regla de tributación compartida entre el Estado que presta la pensión y el Estado de residencia del beneficiario. Así se deduce, por ejemplo, de lo previsto en el artículo 20.1 b) del Convenio de 22 de febrero de 1990 (Instrumento de Ratificación de 25 de octubre de 1990), hecho en Madrid, entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la Renta.

La **Consulta V1841/2013, de 5 de junio (NFC048150)**, trata el caso de un residente en España que percibe una pensión de la Seguridad Social de aquel país, y se resuelve que conforme al artículo 20 del Convenio podrá someterse a imposición en Estados Unidos. En España, esta pensión también se someterá a imposición, tributando el contribuyente como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la normativa del IRPF, pudiendo deducirse un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España correspondiente a la pensión de Estados Unidos.

«La consultante, residente fiscal en España, a efectos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), estará sujeta a imposición por su renta mundial, debiéndose eliminar la doble imposición conforme a la legislación interna y el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Estados Unidos de 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990).

El artículo 20 del citado Convenio regula la tributación de las pensiones en los siguientes términos:

"1. Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 21 (pensiones públicas):

a) Las pensiones y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante que sea su beneficiario efectivo, por razón de empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en ese Estado, y

b) Los beneficios de la Seguridad Social pagados por un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante o a un ciudadano de los Estados Unidos pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar."

Del escrito de la consulta no se desprende que se trate de una pensión pública, ya que no parece que se pague por razón de los servicios prestados al Estado.

El certificado aportado (FORM SSA-1042S – Declaración de beneficios de seguro social), muestra que se trata de una pensión pagada por la Seguridad Social de Estados Unidos, por lo que como señala el apartado b) del artículo 20.1, podrá someterse a imposición en este país.

En España, esta pensión también se someterá a imposición, tributando como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la LIRPF. En cuanto a la eliminación de la doble imposición, se tendrá en cuenta lo señalado en el artículo 24.1 a) del Convenio:

"1. En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en los Estados Unidos en base a criterios distintos del de ciudadanía, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en los Estados Unidos.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los Estados Unidos."

Por otra parte, el artículo 80 de la LIRPF establece:

"1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales."

Como consecuencia de lo anterior, se deducirá en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España correspondiente a la pensión de Estados Unidos».

Lo mismo se establece con respecto a una pensión de viudedad procedente de la Seguridad Social de Estados Unidos. La **Consulta V1440/2014, de 29 de marzo (NFC051198)**, establece en relación con una persona física residente en España, y que percibe una pensión de viudedad de Estados Unidos, que de tratarse de una pensión pagada por la Seguridad Social de ese Estado, puede someterse a imposición en el mismo. En España esta pensión también se someterá a imposición, tributando como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la Ley del IRPF atendiendo a los límites y condiciones de la obligación de declarar relativa al ejercicio 2013. En cuanto a la eliminación de la doble imposición, se tendrá en cuenta lo señalado en el artículo 24.1 a) del convenio. La contribuyente se deducirá en la declaración del IRPF en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España, calculado antes de la deducción, correspondiente a la pensión de Estados Unidos. En caso de que dicha pensión no fuera pagada por la Seguridad Social de Estados Unidos, entonces de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.1 a) del convenio, dicha pensión privada percibida por la contribuyente solo podría someterse a imposición en España. En el caso de que dicha pensión se trate de una pensión pública, pagada por razón de los servicios prestados a Estados Unidos, percibida por razón de un empleo público anterior, al ser la beneficiaria de la pensión residente y nacional española, dicha pensión solo tributaría en España, según el artículo 21.2 b) del convenio.

En los dos casos anteriores no se hace mención a la nacionalidad del perceptor de la pensión, cosa que sí sucede en la **Consulta V1535/2014, de 11 de junio (NFC051653)**, de nacionalidad americana, y la solución dada es equivalente.

5. CONCLUSIONES

De la exposición se deduce que los pensionistas residentes en territorio español, y contribuyentes en el IRPF, deben declarar y tributar en España por las pensiones y remuneraciones similares procedentes del extranjero asociadas a un empleo dependiente; esto es, los derechos devengados en virtud de un empleo anterior desarrollado fuera de España. También deberán tributar por las pensiones de viudedad y orfandad y las restantes remuneraciones similares como las pensiones vitalicias pagadas en relación con algún empleo anterior. Igualmente, las pensiones pagadas por los servicios prestados a un Estado extranjero o a una de sus subdivisiones políticas o entidades locales y derivadas una actividad industrial o comercial pública.

Por el contrario, deberán tributar en el Estado pagador de las remuneraciones cuando se trate de pensiones públicas, debiendo entenderse por tales las pagadas directamente o con cargo a fondos creados a este efecto por ese Estado o sus subdivisiones políticas, en razón a un empleo público, con la excepción señalada en el apartado anterior (actividades industriales o comerciales públicas; por ejemplo, correos).

Como excepción, en algunos convenios se atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado receptor de las pensiones cuando las mismas son percibidas por residentes que sean nacionales de dicho Estado.

Por último, las pensiones de la Seguridad Social se regulan expresamente en ciertos convenios, como, por ejemplo, Estados Unidos, Luxemburgo y Suecia, estableciéndose para ellas el principio de tributación compartida, lo que dará lugar a practicar el correspondiente ajuste de deducción de doble imposición.

UNA DISPOSICIÓN VALENCIANA RELATIVA AL ISD DECLARADA INCONSTITUCIONAL

**Análisis de la STC 60/2015, de 18 de marzo, cuestión
de inconstitucionalidad 3337-2013**

José A. Rozas Valdés

*Catedrático acreditado de Universidad.
Universidad de Barcelona*

1. SUPUESTO DE HECHO

El pasado 18 de marzo, el pleno del Tribunal Constitucional (TC), mediante su Sentencia 60/2015, ha expulsado del ordenamiento jurídico –en resolución de una cuestión de constitucionalidad (3337-2013) presentada por la sala 3.^a, secc. 7.^a, del Tribunal Supremo (TS), el 30 de mayo del 2013– el artículo 12 bis de la Ley valenciana 13/1997 sobre normativa en tributos cedidos, en la redacción dada a la misma por el artículo 16 de la Ley valenciana 10/2006, por vulnerar los artículos 14, 31.1 y 139.1 de la Constitución, siendo su ponente el magistrado Antonio Narváez Rodríguez.

El caso «Reig Roig» se había planteado en 2010 cuando tres hermanos y su madre descubrieron, con una natural sensación de vértigo y pavor, que el varón, «Don Gaspar jr.», por el solo hecho de no residir en la Comunidad Valenciana, a diferencia de sus dilectas hermanas y madre –más apegadas a la tierra– venía llamado a pagar una cuota tributaria por la herencia recibida de su padre, «Don Gaspar sr.», nada menos que noventa y nueve veces mayor que la que correspondía a sus coherederas. Extrañamente, al heredero afectado esta diferencia de trato le pareció injusta, y recurrió su primorosa autoliquidación, no sin antes haber solicitado su oportuna rectificación, respondida –como procede– por la autoridad competente con un merecido silencio. ¡Qué funesta manía la de los contribuyentes de recurrir, con el consiguiente incremento de la malhadada litigiosidad!

Bien asesorado, en lugar de adentrarse por las procelosas aguas del económico-administrativo, tiró por la calle de en medio y directamente se arrojó al contencioso, por la vía de la protección de los derechos fundamentales: ¡hábeas corpus! El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Valencia le despachó con cajas destempladas y se coló en el Supremo –no le hubiera sido posible hacerlo de haber seguido la vía ordinaria– donde los magistrados a quienes calló en suerte el envite apreciaron, e interpusieron, cuestión de inconstitucionalidad. Admitida a trámite, el TC ha resuelto con inusitada celeridad, concisión y claridad –lo que es muy de agradecer– en una sentencia verdaderamente rotunda.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La decisión del TC gira en torno al principio de igualdad. Pues bien, para evaluar si está en cuestión el susodicho principio los magistrados utilizan, básicamente, la STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), analizando si la residencia puede operar como elemento de discriminación, si se aplica en razón de un fin constitucional, si el grupo al que la misma concierne es homogéneo y si la diferencia de trato es adecuada y proporcionada al fin:

- a) En primer lugar, el grupo es homogéneo, por cuanto se trata de herederos con idéntico parentesco.
- b) El fin constitucionalmente protegido con la diferenciación, por su parte, no se identifica, ni en el preámbulo de la ley, ni en su tramitación parlamentaria, arguyendo al respecto los abogados de la *Generalitat* una supuesta y genérica «protección de políticas sectoriales», de «la familia» y de la «neutralidad fiscal del tráfico jurídico (sic)», que los magistrados del Constitucional no reconocen como aplicables al caso.
- c) Pese a ello –pues no identificado el fin constitucional protegido, la discriminación sería de suyo inaceptable– el Tribunal hace notar en su cuestionamiento del particular que no hay razón alguna, en este caso [es bien conocida la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre la posibilidad de discriminar por residencia, que arranca de *Shumacker*, C-279/93 (NFJ005254)], que justifique la residencia como elemento de discriminación entre herederos de igual parentesco, en circunstancias perfectamente comparables.
- d) Por último, en la misma línea, se incide en que no se trata de que se apliquen leyes autonómicas diversas por razón de la residencia sino de que la misma ley autonómica aplicada a un residente en la comunidad y a otro que no reside en la misma –por lo demás en idénticas circunstancias– discrimina ferozmente –de forma «manifestamente desproporcionada sino atroz» tercia la fiscalía– al segundo respecto del primero.

Admitida la cuestión por el TC se cita a personarse, como procede, a todas las partes implicadas. Con el detalle, sintomático, de que el abogado del Estado hace mutis por el foro y no dice esta boca es mía. Lógicamente la abogacía de la *Generalitat* y los letrados de Las Cortes valencianas sí dicen la suya que presenta como plato fuerte, tras los habituales cuartos a espadas sobre autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal, algo verdaderamente ingenioso: tiene sentido limitar la generosa bonificación fiscal a los residentes en las tierras levantinas porque solo respecto de ellos es previsible que la misma pueda «revertir por otras vías en el mismo territorio». O sea, que el Tesoro público nunca ha de perder, y una bonificación solo estará justificada si es de ida y vuelta porque, claro está, lo suyo es tributar y únicamente de forma restrictiva, rígida y cicatera es admisible que alguien pueda disfrutar de «beneficios» fiscales... salvo que sea previsible, naturalmente, que vaya a «devolver», por otra vía, lo inicialmente disfrutado: «retorno de la bonificación, vía recaudación posterior (sic)» afirman los letrados levantinos.

El eje central de la sentencia pivota en torno a la vulneración del principio de igualdad que, de forma compatible con la autonomía financiera, debiera garantizar a todos los españoles unas mismas «posiciones jurídicas fundamentales» [STC 96/2002 (NFJ012237)], unas «condiciones básicas» equiparables (SSTC 76/1983, FJ 2.º, y 37/1981, FJ 12.º).

Ciertamente, el Tribunal no termina de advertir que fin alguno justifique –de forma expresa o inferida– un trato diferenciado por razón objetiva, comprensible y proporcionada [SSTC 255/2004 (NFJ018644), 10/2005 (NFJ019808), 295/2006 (NFJ024032) y 83/2014 (NCJ058541)]. Con todo, si hubiera sido posible identificar tal fin, el propio Tribunal no se ahorra el juicio de proporcionalidad en sentido estricto y apunta que los resultados de la diferencia de trato son «excesivamente gravosos o desmedidos» y que no cabría observar una «adecuación razonable al fin constitucionalmente perseguido» [SSTC 88/1986 (NCJ059695), FJ 6.º y 100/2012 (NCJ056954), FJ 4.º].

En una afirmación ciertamente ajena a la habitual cautela y ponderación de la Corte se dice con rotundidad –apelando directamente a la Justicia como valor superior del ordenamiento– que la disposición resulta «incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)».

3. COMENTARIO CRÍTICO

El primer detalle procesal sugestivo de este caso es que el justiciable se echa en brazos, directamente, de la jurisdicción contencioso-administrativa por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales. La respuesta del TSJ valenciano no tiene, francamente, desperdicio. Le manda a paseo, el 13 de junio de 2011 (NFJ057930), con número de registro 03/2162/2010, bajo el lema de que «la medida normativa combatida ni es arbitraria, ni está ayuna de fundamento legal» pues «responde a una finalidad constitucionalmente amparada que es la protección de la familia (sic)». Sin más. Lógicamente el TC en su análisis concluye que de protección a la familia nada, sencillamente porque tanto un contribuyente como el otro eran hijos del *de cuius* siendo la tercera heredera en discordia la cónyuge supérstite. ¿Por dónde asoma, pues, la protección a la familia haciendo recaer sobre el hermano una cuota noventa y nueve veces superior a la que satisfacen sus coherederas? Más sorprendente resulta aún, si cabe, la alusión como fundamento de la discriminación a un supuesto «fomento de la neutralidad fiscal del tráfico jurídico»: ¿Neutralidad?, más bien abierta distorsión e interferencia de la libre circulación de las personas. ¡A ver quién era el valiente que se movía de la Comunicad Valenciana con un pariente cercano en riesgo agravado de defunción y un cierto patrimonio que transmitir! Y el último argumento del TSJ de Valencia ya es definitivo. En una pirueta con doble tirabuzón llega a la conclusión de que quienes no residen en Valencia –por ser vecinos de *Sant Carles de la Rapita*, por ejemplo– han de pagar noventa y nueve veces más que quienes en dicha comunidad residen –a unos pocos kilómetros de sus vecinos, en Vinaroz, por ejemplo– porque «manifiestan puntualmente su capacidad económica en el territorio de la CAV y únicamente se ven sometidos en ella a esta obligación de índole tributaria, sin ninguna otra forma de contribución». O sea, que como solo esporádicamente contribuyen en Valencia

lo suyo es aprovechar tan señalada ocasión para desplumarles, *sic et simpliciter*. Normal. O no, al menos para el TS que en su auto de interposición de la cuestión afirma, a mayor abundamiento, que «no tiene sentido que a quien, por no ser residente en la comunidad autónoma, no disfrute del gasto público de esta, su capacidad económica, manifestada en el impuesto, deba sufrir mayor gravamen que quien en relación con el mismo impuesto manifiesta similar capacidad económica». Afirmación esta que, ahora, corrobora el TC.

El caso es que don Gaspar jr. se fue derecho para las Salesas y allí tuvieron a bien, oído el ministerio fiscal –que dice advertir en la disposición un «alto potencial de generar perjuicios, agravios comparativos y conflictividad»– y la representación procesal del justiciable –que cualquier diría que se reconoce en lo escrito por MARTÍN QUERALT (2013)–, plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad, por cuanto algo les hace sospechar a los magistrados que esto de que un hermano pague noventa y nueve veces más de cuota por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que sus coherederas igual no tiene nada que ver con la protección de la familia y ¡quién sabe!, hasta resulte contrario a Derecho.

Claro está que si el bien asesorado contribuyente hubiera elegido la vía natural de recurso tributario, acudiendo primero al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia y, después –o antes, *per saltum*–, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tras un paciente peregrinaje –por el consabido atasco de las trochas contencioso y económico-administrativas saturadas de litigantes contribuyentes– no habría llegado nunca al Supremo –cerrado para quienes reclamen menos de 600.000 € por hecho imponible, en aras de la «agilización procesal» y reducción de la conflictividad– y difícilmente habría traspasado los dinteles del Constitucional –que rechaza sistemáticamente los amparos en materia tributaria porque la igualdad formal (art. 31 CE) no tiene nada que ver con la igualdad material (art. 14 CE) [¿o es la objetiva la que no es igual, valga la redundancia, que la subjetiva?]- salvo, eso sí, que hubiera convencido a los magistrados de la Audiencia Nacional de que tuvieran a bien presentar la susodicha cuestión de inconstitucionalidad por estimar que algo olía a podrido en La Albufera.

El cuco contribuyente, su pérfido asesor, eligió, por el contrario y arteramente, la sinuosa vía de la protección de los derechos fundamentales, se coló en las Salesas, logró que se plantease la cuestión y –¡éxito sin precedentes!– tras solo cinco años ha conseguido ver reconocido su derecho a no ser flagrantemente discriminado y maltratado por haber abandonado, imprudentemente, su residencia en la fértil tierra valenciana. Eso sí, no parece que para las autoridades del Ministerio de Hacienda exista en España ningún problema de justicia tributaria, ni en lo relativo a su ordenación, ni en lo atinente a su administración. A la vista de la propuesta de contrarreforma de la Ley General Tributaria (LGT) en marcha, lo único que procede es darle algún retoque al económico-administrativo y, eso sí, ponerle freno a la posibilidad de que los díscolos contribuyentes saquen partido de la responsabilidad patrimonial del legislador cuando, sistemáticamente, el TJUE y el TC le pasan la garlopa a nuestro impoluto ordenamiento tributario.

No por casualidad el TJUE se ha pronunciado en los últimos diez años en una buena docena de ocasiones sobre supuestos de discriminación por razón de residencia en la imposición sobre

sucesiones en el seno de la Unión Europea –desde el Caso Barbier [C-364/01 (NFJ015784)] hasta el Caso Welte [C-181/12 (NFJ052154)], todos ellos referenciados por CAYÓN GALIARDO (2014) y detenidamente examinados por BARCIELA PÉREZ (2015)– siempre en defensa de la libre circulación de capitales que, por cierto –a diferencia de lo que se piensa en nuestra Dirección General de Tributos– el Tribunal considera aplicable a las relaciones con terceros Estados [*vid.* por todas la STJUE de 17 de octubre de 2013, C-181/12 (NFJ052154)]. Pues bien, aunque el Tribunal de Luxemburgo es cauto en la aplicación de la llamada discriminación a la inversa –en perjuicio de los residentes del Estado miembro que aplica la norma– y difícilmente entraría a enjuiciar un caso de discriminación entre residentes de un mismo Estado, no es difícil de entender que si no cabe la discriminación entre comunitarios en parejas situaciones, ¿no debería quedar proscrita la discriminación entre ciudadanos de un mismo Estado en idéntica situación jurídica, más allá de su vecindad autonómica? ¿Sin justificación objetiva, claro está, y de forma descomunal, como en el caso de autos?

En cuanto a los efectos de la sentencia, ciertamente, el propio legislativo valenciano ya había tenido sus dudas al respecto y, de hecho, entre el 2003 y el 2006 se suprimió la sedicente discriminación, en una primera fase, para resultar definitivamente abrogada –tras su resurrección episódica en el 2006– al finalizar el 2014. La tajante decisión del Constitucional, con todo, conserva su virtualidad para eventuales nuevos procedimientos en los que pudiera ser de aplicación la normativa ahora derogada, y para aquellos sobre los que –en las mismas circunstancias– aún no se haya decidido en fase administrativa o judicial. En definitiva, se mantiene la llamada doctrina de la «intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas» en fase administrativa o judicial [SSTC 54/2002 (NCJ030332), FJ 9.º, 365/2006 (NCJ031829), FJ 8.º y 161/2012 (NCJ057400), FJ 7.º] que, a diferencia de lo que ocurre con las disposiciones contrarias al Derecho comunitario, impide impugnar autoliquidaciones que hayan adquirido firmeza. Nada se opondría, eso sí, si lo tuviera a bien la *Generalitat*, que se arbitrasen los oportunos procedimientos de revocación –en línea con el procedimiento especial previsto a este respecto en la contrarreforma de la LGT– que, atendida la manifiesta inconstitucionalidad de la disposición impugnada, estarían cargados de sentido... de la justicia. ¡No caerá esa breva!

En un mismo curso académico, el TJUE en septiembre y el TC en marzo, le han pegado un considerable meneo a la normativa del ISD, por resultar discriminatoria respecto de los no residentes, en el primer caso, y en razón de la vecindad autonómica en este segundo pronunciamiento. Es muy evidente que el modelo de cesión de competencias normativas tributarias está generando distorsiones más que considerables y que requiere retoques de fondo en su formulación, límites y funcionamiento. Con carácter general, como –entre otras– ya señaló GRAU RUIZ (2007); en relación con el Derecho comunitario, como recientemente de forma exhaustiva ponía de relieve DEL BLANCO DELGADO (2015); y, en concreto, por lo que al ISD afecta, como se encargó de hacer notar GARCÍA DE PABLOS (2010) y ha reiterado atinadamente en fechas muy recientes VARONA ALABERN (2014).

Tal vez fuera esta la ocasión –al hilo de la necesaria reforma del sistema de financiación autonómica– de comenzar a poner un poco de orden en esta materia, en la línea de simplificación y cuotas mínimas con atenuación de la progresividad propuesta por la llamada Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario; sin embargo, a juzgar por la notoria cicatería, carencia de un elemental sentido de justicia, lógica y técnica normativa –ceteramente advertidas por FALCÓN

Y TELLA (2014)— que ha presidido la urgente reforma operada en lo relativo a los no residentes —dejando al albur de la flagrante («de tal evidencia que no necesita pruebas» reza el diccionario de la RAE) discriminación a los que no lo sean en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo— no hay motivos para la esperanza.

Cualquiera que trabaje a menudo con el ISD es consciente del estado de derribo en el que se desenvuelve. Las apresuradas y contradictorias reformas a las que sistemáticamente lo someten las asambleas legislativas autonómicas —la norma valenciana hoy anulada, del 2006, trae causa de otra de 1997, derogada entre 2004 y 2005, primero, para ser definitivamente abrogada en 2014— se mueven de forma espasmódica entre los «arreones» electoralistas y las necesidades de financiación derivadas de las exigencias de estabilidad fiscal, sin que en ningún caso se esté atento a las más mínimas exigencias de racionalidad; se aprueban así numerosas disposiciones que, como viene a ser calificada la presente por el TC, son «incompatibles con un sistema tributario justo». Dos ejemplos, entre tantos otros:

- a) En Murcia y en Asturias la bonificación del 99 % de la cuota no se aplica —con matices en el segundo caso— a los mayores de 21 años, de modo que heredando dos hermanos en idénticas circunstancias con 20 y 22 años respectivamente, el segundo de ellos pagará noventa y nueve veces más cuota que el segundo, tal cual.
- b) El ajuar doméstico es un fantasmagórico componente imponible que genera, a la luz de la jurisprudencia recaída al respecto [*vid.* TOVILLAS MORÁN (2011)], agravios comparativos sin par.

¿A alguien le preocupa esta situación? Pues parece que no mucho. Probablemente por dos razones, una macroeconómica y otra institucional:

- a) La primera es que se trata de un impuesto que, como es bien sabido, no tiene un impacto significativo en las cuentas públicas, en la consolidación fiscal y en el déficit, aunque sí la tenga, y mucho, en lo que afecta a la justicia del caso concreto.
- b) La segunda, la institucional, es que en la Dirección General de Tributos no se percibe una particular urgencia en acomodar a Derecho impuestos cedidos a las comunidades autónomas y prefieren dedicar todos sus recursos a la reforma de los grandes impuestos con base contable y, ahora, a la lucha contra el fraude atemperando los derechos de los contribuyentes en los procedimientos de la LGT.

Se me disculpará el desahogo, pero, francamente, creo que difícilmente se podrá negar que este impuesto, cuya ley de creación va camino de cumplir treinta años sin apenas modificaciones en su normativa común —¿cuántas han sufrido sus complementarios impuestos sobre la renta en este tiempo?— está siendo literalmente despedazado en sus fundamentos —cuando debería ser un refinado instrumento de ajustada y cautelosa redistribución patrimonial— entre las fauces de una legislación autonómica muy poco sensible a los requerimientos elementales que se derivan de la más sencilla

e inveterada concepción de justicia: «Darle a cada uno lo suyo» (Ulpiano) y no a uno, don Gaspar jr., lo suyo y lo de sus hermanas, que diría un castizo.

Cuando se leen sentencias como esta se tiene la sensación de que nuestro ordenamiento tributario no es ya que esté ayuno de justicia, que lo está, es que en alguna de sus manifestaciones no es racional —carece de sentido alguno— ni razonable, en tanto que produce resultados injustificables. ¿Qué se puede pensar de un sistema jurídico que convive con un disparate de esta dimensión durante casi veinte años?

Bibliografía

BARCIELA PÉREZ, J. A. [2015]: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Quincena fiscal*, núm. 6.

CALVO VÉRGEZ, J. [2015]: «En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto», *Quincena fiscal*, núm. 5.

CAYÓN GALIARDO, A. [2014]: «La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, págs. 17-36.

DEL BLANCO DELGADO, A. [2015]: «El conflicto entre la potestad tributaria de las comunidades autónomas y el Derecho de la Unión Europea», *Quincena fiscal*, núm. 6.

FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Quincena fiscal*, núm. 18.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. [2010]: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 371 págs.

GRAU RUIZ, M.^a A. [2007]: *La coordinación legislativa en los impuestos cedidos*, Atelier, 319 págs.

MARTÍN QUERALT, J. [2013]: «La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad», *Tribuna Fiscal*, núm. 268.

TOVILLAS MORÁN, J. M. [2011]: «El régimen jurídico del ajuar doméstico en la reciente jurisprudencia», *Impuestos*, núm. 2.

VARONA ALABERN, J. E. [2014]: «Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena fiscal*, núm. 16.

EFFECTOS CIVILES DE LAS CLÁUSULAS CONTRACTUALES SOBRE EL PAGO DE IMPUESTOS: LA REPERCUSIÓN EXTEMPORÁNEA DE IVA

Análisis de la STS de 19 de enero de 2015, rec. núm. 614/2013

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia que comentamos aborda la posibilidad de que el vendedor de un inmueble pueda repercutir el IVA al comprador de forma extemporánea, esto es, transcurrido el plazo que la ley reguladora de ese tributo establece para hacerlo, y ello al amparo de la fuerza vinculante que puede otorgarse desde el ámbito del Derecho privado a lo pactado en una cláusula contractual reflejada en la escritura de compraventa.

Tal y como se desprende de los antecedentes de hecho de la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 19 de enero de 2015 (NFJ057131), el asunto arranca de la venta por parte del INVIFAS (hoy, INVIED) de una serie de viviendas a los militares que las venían ocupando como arrendatarios. Pues bien, en las escrituras públicas de compraventa se reflejaba, de una parte, que la operación estaba exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y sujeta a Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y, de otra, se pactaba que serían de cuenta de la parte compradora «el abono de aquellos tributos y demás gastos que se deriven directa o indirectamente de la misma. Serán también de cuenta de la parte compradora los gastos ocasionados por el otorgamiento de esta escritura y sus copias, impuestos que procedan, gastos de inscripción, honorarios y cualquier otra clase de gastos, tributos o arbitrios que graven la transmisión o sean consecuencia directa o indirecta de la misma, a excepción del Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».

De acuerdo con lo anterior, los compradores ingresaron en plazo el importe que a cada uno de ellos correspondía a efectos de ITP. Sin embargo, más tarde, la DGT, en respuesta a una consulta del Ministerio de Defensa, concluyó que la transmisión de dichas viviendas estaba sujeta a IVA y no, por tanto, a ITP. Una vez que los interesados conocieron el contenido de dicha consulta procedieron a solicitar la devolución del ITP indebidamente abonado.

Posteriormente, el Ministerio de Hacienda liquidó al INVIFAS el IVA que debería haber ingresado por la operación de compraventa de las viviendas, más los intereses correspondientes, procediendo este, a continuación, y transcurrido el año establecido para ello en el artículo 88 de la LIVA, a expedir factura a los compradores con el fin de reclamarles, vía repercusión, la cuota de IVA correspondiente a cada uno de ellos.

Los ahora demandados impugnaron la repercusión del impuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), recurso que fue desestimado por extemporáneo, decisión que recurrieron ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, que falló dejando sin efecto la resolución del Director General del INVIFAS por la que se acordaba expedir la factura para repercutir el IVA derivado de la operación de compraventa, así como el requerimiento para el pago del IVA correspondiente a la misma, fallo que se sustentó sobre la extemporaneidad de la repercusión del IVA, ya que el INVIFAS intentó la repercusión del impuesto transcurrido el plazo de un año señalado a esos efectos por el artículo 88 de la LIVA.

Por su parte, el INVIFAS interpuso demanda contra los compradores, que fue desestimada por el Juzgado de Primera Instancia de Burgos número 3 (Sentencia de 9 de octubre de 2012), sentencia recurrida en apelación ante la Audiencia Provincial (AP) de Burgos [Sentencia de 31 de enero de 2013 (NCJ059613)], que nuevamente la desestimó atendiendo al plazo que, para llevar a cabo la repercusión del IVA, marca el aludido precepto de la LIVA.

Pues bien, el INVIFAS, ahora INVIED, interpuso recurso de casación ante el TS, que recientemente ha resuelto en Sentencia de 19 de enero de 2015.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La principal cuestión que se dirime en este caso pasa por dilucidar la eficacia que a efectos civiles pueden tener los pactos, actos o convenios que los particulares puedan acordar sobre las obligaciones tributarias.

En este caso, la cuestión clave se halla en la cláusula octava del contrato de compraventa, en la que se estipulaba que correrían a cargo del comprador todos los gastos y tributos que pudieran gravar, directa o indirectamente, la operación, con exclusión del Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Estas cláusulas no son, ni mucho menos, extrañas a los contratos de compraventa de inmuebles y la eficacia que haya de atribuirse a los mismos ha sido una cuestión sobre la que los tribunales civiles se han manifestado en varias ocasiones resolviendo, dicho sea de paso, no siempre en el mismo sentido. Nos referimos a los tribunales civiles porque desde el punto de vista tributario la cuestión debería estar clara a la luz de lo dispuesto en preceptos como el 17.5 de la Ley General Tributaria (LGT), en el que se dispone que «Los elementos de la obligación tributaria

no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

Así pues, en el caso que nos ocupa, planteado y resuelto en sede civil, el Tribunal no entra a discutir si procede o no la repercusión, si la misma se ha realizado o no en plazo, ni cualquiera otras cuestiones relativas a dicho mecanismo de traslación jurídica de la cuota tributaria. El único asunto que el Tribunal entiende que debe resolver es si ha de conferirse eficacia o no a un pacto realizado entre particulares y plasmado en un contrato celebrado entre ambos, acuerdo por el que una de las partes, la compradora, se compromete a satisfacer todos los gastos y tributos derivados de tal negocio jurídico, a excepción del referido impuesto municipal.

El TS analiza la cuestión aludiendo a los artículos 1.258 y 1.091 del Código Civil (CC), preceptos que pone en relación con el aludido artículo 17.5 de la LGT, recordando que los primeros establecen «la fuerza obligatoria y vinculante de los contratos», fuerza vinculante que, añade el Tribunal, «no está en función de la aplicación de normas de carácter administrativo sobre la posible repercusión del IVA a los compradores, cualesquiera que sean las resoluciones que sobre ello se hayan dictado, ni estos pueden quedar libres de las obligaciones contraídas por el mero hecho de que se entendiera inicialmente que la compraventa estaba sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y posteriormente se determinara que la sujeción no era a este impuesto sino al que grava el valor añadido» (FJ 3.º).

El Tribunal invoca la STS n.º 742/2010, de 17 de noviembre (NCJ053909), para hacer suyos los razonamientos allí esgrimidos, destacando la parte en la que dispone que «el conocimiento de las controversias entre particulares acerca del cumplimiento de obligaciones dimanantes de relaciones contractuales corresponde, en principio, al orden jurisdiccional civil (...)», extremo que se entiende aplicable a «las cuestiones que surgen sobre la repercusión del IVA en relación con actos de los particulares. En estos casos deben distinguirse los supuestos en que básicamente se trata de obtener el cumplimiento de una obligación contractual no discutida, que se estiman de naturaleza civil –bien porque dicha obligación ha sido contractualmente asumida, bien porque no existe cuestión en cuanto a su existencia y alcance tributario que justifique la intervención de la Administración tributaria, sujeta al control de la jurisdicción contencioso-administrativa– de aquellos otros en que la cuestión debe resolverse por la Administración o en el orden contencioso-administrativo, por cuanto ha de determinarse el tipo impositivo correspondiente y con ello la procedencia o no de la repercusión por existir controversia sobre estos aspectos tributarios».

Pues bien, en el caso que nos ocupa, el TS entiende que el supuesto al que se enfrenta forma parte de ese primer grupo de casos en los que la jurisdicción civil es la competente para dirimir sobre el cumplimiento de una obligación contractual asumida por las partes y de cuya existencia parece que no existen dudas que requieran la intervención de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Partiendo de tales premisas el TS, asumiendo la doctrina sentada anteriormente en Sentencia n.º 628/2007, de 25 de mayo (NFJ057685), señala que «La falta de la oportuna liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el que verdaderamente gravaba la operación, no tiene más relevancia de cara al cumplimiento de dicha obligación que la que el tribunal de instancia le ha

conferido, pues, ciertamente, es la conducta del actor-sujeto pasivo del impuesto la que ha generado el devengo de los intereses moratorios que, en consecuencia, no cabe imputar a la demandada (...)), pero ello «en nada incide en la obligación asumida en el contrato, que lo era de forma incondicional, (...) No se trata, pues, de un perjuicio patrimonial originado por el actuar del demandante: el perjuicio deriva del incumplimiento por la demandada de una obligación nacida del contrato y que debía cumplir, independientemente de quién llevase a cabo la liquidación del impuesto que asumía por virtud del pacto, y al margen del momento en que esta se realizase».

Pues bien, sobre la base de estos razonamientos el TS estima la demanda condenando a los demandados a satisfacer las cantidades repercutidas por IVA así como los intereses de demora generados desde que la fecha en que fueron requeridos para el pago.

3. CRÍTICA

A nuestro juicio, el comentario que merece esta sentencia ha de partir de la interpretación que pueda hacerse del tenor literal de uno de los párrafos que forman parte de su fundamento jurídico 3.º, y que el TS recoge de una sentencia anterior, párrafo que ya reproducimos anteriormente. Nos referimos a la parte en la que el TS establece una diferenciación entre las cuestiones que deben abordarse en sede contenciosa, y aquellas otras para las que sería competente la jurisdicción civil. Así, dentro de estas últimas hay que ubicar, a juicio del Tribunal, aquellos asuntos en los que «se trata de obtener el cumplimiento de una obligación contractual no discutida», entendiendo por tal aquella obligación que, bien ha sido contractualmente asumida, o bien sobre la misma no existe cuestión en cuanto a su existencia y alcance tributario. Por el contrario, a tenor de lo también señalado por el TS, cuando haya de «determinarse el tipo impositivo correspondiente y con ello la procedencia o no de la repercusión por existir controversia sobre estos aspectos tributarios», será en sede administrativa donde el tema deba resolverse, salvo que, continúa señalando el Tribunal, la existencia de la obligación tributaria constituya una cuestión «que pueda considerarse accesorio».

Así las cosas, y partiendo de esa diferenciación, el TS entiende que la existencia de una cláusula contractual en virtud de la cual la parte compradora se compromete a hacerse cargo de todos los gastos y tributos (salvo el referido impuesto municipal) que conlleve la operación, es suficiente en este caso para entender que estamos ante una «obligación contractual no discutida» cuyo cumplimiento debe dirimirse en sede civil. A partir de aquí, y después de afirmar que debe «prevalecer lo pactado en el contrato frente a cualquier "incidencia" de carácter administrativo», el TS condena a los compradores, entre otros aspectos, al abono de las cantidades de IVA repercutidas fuera de plazo.

A nuestro modo de ver, entender que la apreciación sobre la oportunidad de la repercusión tributaria sea una mera «incidencia» de carácter administrativo en este caso es, cuando menos, cuestionable. Bajo nuestro punto de vista, pocas dudas existen acerca de la posibilidad de encajar la procedencia o no de la repercusión de las cuotas de IVA dentro de aquel grupo de supuestos

que el propio TS considera que deben solventarse en sede administrativa ya que aquí, precisamente, y utilizando sus propias palabras, sí se discute «la procedencia o no de la repercusión por existir controversia sobre estos aspectos tributarios».

Curiosamente el TS, en su Sentencia n.º 1062/2008, de 10 de noviembre (NCJ048344), resolvía una cuestión similar a la ahora debatida. En ese caso, como en el presente, los contratantes de una compraventa de máquinas recreativas también habían pactado que los gastos e impuestos corriesen a cargo del comprador pero también, como en el supuesto que nos ocupa, en el contrato se hacía constar expresamente que la operación estaba exenta de IVA, extremo al que, sin embargo, el Alto Tribunal no confiere relevancia en la sentencia que comentamos. Por el contrario, fue este último extremo el que condujo al TS en aquella ocasión a entender que la cláusula genérica de asunción de gastos y tributos por el comprador no era susceptible de incluir sin más la obligación de dicho sujeto de abonar el IVA, ya que expresamente se excluía la intención de ambos sujetos de hacerse cargo de un impuesto que ellos consideraban que no afectaba a la operación que realizaban. Sobre la base de lo anterior el Tribunal señaló que «carente de base contractual la condena al pago de cantidad alguna por razón de IVA, deben entrar en juego los mecanismos tributarios de repercusión previstos en la legislación tributaria, los cuales, (...) deben ser ventilados ante los tribunales económico-administrativos, con el posterior control de la jurisdicción Contencioso-Administrativa».

Por el contrario, como hemos adelantado, ninguna virtualidad concede ahora el TS al hecho de que en el contrato se reflejase también la exención de IVA de la compraventa realizada, ignorando así la inicial «voluntad» de las partes de no afrontar, ninguna de ellas, el pago de dicho impuesto.

No obstante lo anterior, lo cierto es que, de no existir dicha cláusula relativa a la exención de la operación en el supuesto solventado por el TS en la aludida Sentencia de 2008, parece que la solución sería coincidente con la adoptada ahora en la STS de 19 de enero de 2015. Y decimos esto porque el TS consideró entonces que de aquella cláusula se derivaba una falta de previsión contractual sobre quién debería abonarlo, extremo que, a contrario sensu, permite deducir que si no se hubiera mencionado en el contrato la exención de la operación apareciendo únicamente la cláusula de asunción de gastos y tributos por el comprador, no habría duda de su obligación en ese caso, obligación que habría adquirido un carácter netamente civil.

Así pues, a juicio del TS, cuando en el contrato se haya estipulado una cláusula general de asunción de gastos y tributos por parte de los compradores, los proveedores/vendedores pueden reclamarles las cuotas de IVA que estos hayan tenido que satisfacer, y ello incluso fuera de los plazos fijados por la LIVA para poder efectuar su repercusión con efectos jurídico-tributarios.

La misma conclusión sostuvo el TS en su Sentencia de 17 de noviembre de 2010 (NCJ053909), a la que expresamente se remite la que ahora comentamos, aunque en aquella ocasión el Alto Tribunal introducía un matiz a tener en cuenta. En efecto, en ese caso el TS terminó señalando que «en relación con la caducidad es preciso señalar que, esta circunstancia, como cualesquier otra que, desde la perspectiva de la normativa tributaria, pudiera permitir a la sociedad demandada eludir el pago del impuesto, debió ser convenientemente esgrimida por esta a su debido tiempo y en

vía económico-administrativa (...). Al no haberse cuestionado en tiempo y forma la procedencia o no de la repercusión desde la óptica tributaria, ha de entenderse que no existen a estas alturas prejudicialidad administrativa, siendo la única norma que rige al respecto el pacto que en tal sentido suscribieron las partes».

Así las cosas, en esa sentencia se ponía de relieve un extremo que, a nuestro juicio, no deberían obviar los tribunales civiles. Esto es, se daba entrada a la jurisdicción contenciosa para dirimir las cuestiones atinentes a la caducidad del derecho a la repercusión, discusión que en ese caso no se había planteado en dicha sede por la demandada, lo que condujo al TS a concluir que al no haberse hecho, «no puede ahora pretender suplir en este orden (civil) tal omisión». A nuestro juicio, tal y como apuntó la propia Sentencia de la AP de Burgos, de 31 de enero de 2013, objeto del recurso de casación que analizamos, el hecho de que el TS reparase en aquel matiz podría interpretarse en el sentido de que, «si en lugar de permanecer inactivo el comprador hubiera impugnado el acto de repercusión, el Tribunal Supremo hubiera resuelto de distinta manera a como lo hizo».

Pues bien, precisamente dicha inactividad no puede apreciarse en el caso que comentamos, sobre el que sí hubo pronunciamientos en sede contencioso-administrativa. Así, los compradores habían interpuesto recurso ante el TEAR que se desestimó por extemporáneo, decisión que se recurrió ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León que sí dictó sentencia dejando sin efecto la resolución del Director de INVIFAS por la que se acordaba la repercusión, fallo que se fundamentó en la extemporaneidad de esta al amparo del artículo 88 de la LIVA.

Por lo tanto, en el supuesto que comentamos sí se cuestionó en tiempo y forma la procedencia de la repercusión, extremo que, sin embargo, no fue tenido en cuenta por el TS, al igual que ignoró los posibles efectos que podía tener la mención en el contrato acerca de la exención de la operación de IVA. Así pues, han terminado por producirse los efectos que precisamente trató de evitar la aludida sentencia de la AP de Burgos, en la que se señalaba que «parece difícil admitir una condena del comprador al pago del IVA cuando hay una declaración firme en vía administrativa que no autoriza al vendedor a repercutir el impuesto. Resolver lo contrario supondría hacer ineficaz una sentencia de los Tribunales de lo Contencioso, y convertiría en ineficaz la obligación de repercusión en el plazo de un año del artículo 88, pues gravando como grava el IVA operaciones de naturaleza civil o mercantil, siempre le quedaría al sujeto pasivo la opción de acudir a los tribunales civiles para recuperar el montante del IVA que se le olvidó repercutir».

Pues bien, esto es precisamente lo que finalmente ha ocurrido, ya que, a la vista de la STS de 19 de enero de 2015, se abre la puerta a exigir por vía civil el pago de las cuotas de IVA inicialmente no repercutidas aun cuando el derecho para hacerlo haya «caducado» con arreglo a la legislación tributaria y así se haya confirmado en vía contencioso-administrativa.

Con arreglo a lo anterior, habrá que entender que, una vez planteada la cuestión en sede civil, el comprador podrá resultar obligado al pago de IVA durante el plazo de prescripción para reclamar el cumplimiento de las obligaciones civiles, obligación que entendemos que habrá de satisfacer no en su condición de sujeto repercutido (ya que dicha obligación habrá caducado tal y

como fallaron los tribunales en sede contenciosa), sino porque, en virtud de un acuerdo privado, aquel habrá asumido la deuda que, como sujeto pasivo contribuyente obligado al pago del IVA, corresponde fiscalmente al vendedor de los inmuebles.

Se abre pues, definitivamente, la puerta a la posibilidad de que los sujetos pasivos de IVA puedan reclamar a los destinatarios de las operaciones gravadas el importe de este impuesto, si así se pactó en el contrato, y todo ello fuera del plazo legal para llevar a cabo la repercusión del impuesto, obligación esta que, a nuestro juicio, el TS obvia para centrarse en la obligación principal del sujeto pasivo de IVA que el cliente/comprador habrá asumido vía contrato y que, por tanto, podrá reclamársele durante el plazo prescriptivo de 15 años establecido por el artículo 1.964 del CC para ejercitar acciones tendentes a exigir el cumplimiento de una obligación contractual.

De acuerdo con todo lo anterior, y a tenor de la doctrina del TS, estas serán las consecuencias de incorporar a los contratos privados cláusulas en virtud de las cuales el comprador se compromete a «el pago de todos los impuestos que graven la operación», pacto al que civilmente habrá de darse cumplimiento independientemente de quién sea el sujeto al que corresponda satisfacer dichas obligaciones tributarias de acuerdo con la normativa fiscal. Entendemos que diferentes serán las consecuencias que cabría atribuir a aquellos otros contratos en los que se estipule la cláusula, también muy habitual en las compraventas, en virtud de la cual se acuerda que el pago de los gastos y tributos se realizará «por ley». A nuestro juicio, existiendo dicho pacto «la ley» aplicable para que los tribunales civiles pudieran dirimir quién tiene que abonar un tributo en su condición de sujeto pasivo y, en su caso, cuál es el obligado que debe soportar la repercusión tributaria, no sería otra que la ley reguladora del tributo, esto es, en el supuesto que nos ha ocupado, la LIVA.

DEFECTOS DE MOTIVACIÓN Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES ORDENADA POR LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Análisis de la RTEAC de 12 de marzo de 2015, R. G. 4203/2014

Mercedes Ruiz Garijo

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

1. SUPUESTO DE HECHO

El artículo 239.3 de la Ley General Tributaria y el artículo 66.4 del Reglamento de Revisión disponen que cuando una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sea estimatoria se podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones materiales (de derecho sustantivo) o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. El problema básico que se plantea en relación con estos preceptos es que no establecen un plazo máximo de resolución, a diferencia del procedimiento inspector, para el cual la Ley General Tributaria prevé un plazo específico (art. 150.5). Es decir, no existe una norma semejante cuando nos encontramos con un procedimiento de gestión tributaria.

En la resolución que comentamos el órgano económico-administrativo ordenó estimar parcialmente la reclamación planteada por los interesados, anulando la liquidación por defectos de motivación de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración tributaria que sirvieron de base a dicha liquidación. En consecuencia, ordenó la retroacción de las actuaciones al momento anterior al acto de comprobación de valores. Lo llamativo es que después de dicha anulación no se obtuvo respuesta por parte de la Administración tributaria (realización de una nueva comprobación) hasta transcurridos más de 12 meses. Por si fuera poco, se mantuvieron algunos valores comprobados que sirvieron de base a la liquidación anulada. Frente a todo ello, los interesados volvieron a plantear una reclamación económico-administrativa contra las nuevas liquidaciones alegando su nulidad por defectos formales y añadiendo que las comprobaciones de valores que servían a la nueva liquidación eran defectuosas, al no estar suficientemente motivadas, produciéndose indefensión.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TEAC continúa desarrollando una interesante doctrina, ya iniciada en otras resoluciones [véase, por ejemplo, la Resolución de 27 de octubre de 2014 (NFJ056741)], para colmar la

laguna legal existente en la Ley General Tributaria en la que no se contiene un plazo máximo de resolución para los procedimientos de gestión tributaria en aquellos casos en los que se dicta una resolución o una sentencia que ordena la retroacción de las actuaciones. Para ello, el Tribunal parte y describe de forma exhaustiva la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los tipos de resoluciones administrativas o judiciales en función de sus efectos [véanse las Sentencias de 9 de diciembre de 2013, rec. núm. 4494/2012 (NFJ053097), y de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013 (NFJ055862)], que nos permitimos reproducir de forma breve:

- a) Resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación y ordenan la práctica de otra en sustitución de aquella.
- b) Resoluciones totalmente estimatorias por razones sustantivas o por razones de procedimiento, subsistiendo la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento.
- c) Resoluciones estimatorias en parte por razones formales, sin entrar en el fondo del asunto y sin ordenar la práctica de una nueva liquidación en sustitución de la que se anula pero ordenando, eso sí, la retroacción de actuaciones.

Considerando así que el último supuesto sería aplicable al caso analizado en la presente resolución que comentamos, y a la vista de lo establecido en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria y en el artículo 66 del Reglamento General de Revisión, el TEAC distingue a su vez dos tipos de actos en este tipo de resoluciones y, en consecuencia, dos tipos de plazos:

- a) Los actos dictados para ejecutar la resolución que ordena la retroacción de las actuaciones. Estos actos se circunscriben a anular la liquidación impugnada, a ordenar la retroacción y a devolver las garantías o importes ingresados, junto con la anulación, si existen, de los actos posteriores que traigan su causa del acto anulado. Estos actos no forman parte del procedimiento en el que tuviere su origen el acto objeto de impugnación. Por ello, considera el TEAC que resulta plenamente aplicable el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión, para los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas.
- b) Los actos posteriores que tengan su causa en dicho acto anulado, actos por los que el procedimiento debe continuar hasta su terminación (el procedimiento no ha concluido o ha quedado reabierto por orden de la retroacción). Estos actos, en particular la nueva liquidación que se practique, no son de ejecución de la resolución sino que serán dictados en el seno del procedimiento de gestión, y estarán sujetos al plazo máximo de conclusión legalmente previsto (como es sabido, seis meses para dicho procedimiento, tal y como dispone el art. 104.2 de la Ley General Tributaria). En este caso, cumplida la orden de retroacción, los órganos de aplicación de los tributos deben continuar hasta la terminación de dicho procedimiento, que ha de concluir resolviendo sobre el fondo del asunto. Para ello, disponen del plazo que reste del procedimiento cuya liquidación se ha anulado, debiéndose deducir además el tiempo transcurrido hasta el momento.

La diferenciación que se acaba de describir permite al TEAC estimar la reclamación económico-administrativa en la medida en que habiéndose notificado la resolución que ordenaba la retroacción el 27 de junio de 2012 al órgano gestor, el procedimiento de gestión debía continuar. No obstante, como las liquidaciones finales no se notificaron hasta abril de 2014, advierte el TEAC de que se había producido la caducidad de todo el procedimiento, desde su inicio hasta su fin (no solo de la actividad desarrollada después de la resolución del TEAR sino también de la actuación desarrollada desde su inicio y que finalizó con la primera liquidación).

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como hemos indicado anteriormente, nos encontramos con una interesante resolución del TEAC en la que nuevamente se trata de colmar una laguna legal existente en la Ley General Tributaria en aquellos casos en los que el órgano revisor, advirtiendo de la existencia de un defecto en la motivación (calificado como defecto formal), anula una liquidación tributaria y ordena la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio invalidante, de suerte que el plazo continúa contándose sin necesidad de reiniciar un nuevo procedimiento.

El punto de partida, el objetivo que subyace en esta resolución, nos ha resultado de lo más conveniente ya que el Tribunal económico-administrativo afronta también la tarea de establecer, si quiera de modo indirecto, un plazo que limite las posibilidades de recomprobar el valor de un bien cuando se ha producido la ausencia de motivación en el seno de un procedimiento de gestión tributaria. El resultado, sin embargo, no ha resultado tan óptimo como lo esperado. Situado en la conveniencia, incluso necesidad, de dicho plazo, el Tribunal observa, en primer lugar, la no aplicación analógica del plazo contenido en el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, previsto para el procedimiento inspector. El rechazo a esta aplicación analógica tiene enorme trascendencia ya que, como es sabido, nos movemos entre el plazo de doce o veinticuatro meses (inspección) y el plazo de seis meses (gestión). Las razones que se argumentan para negar la aplicación analógica son de diversa índole: estrictamente sistemáticas (el art. 150 se encuentra ubicado no entre las normas comunes a todos los procedimientos tributarios); la ausencia de caducidad para el procedimiento inspector; y, en tercer lugar, «porque carecería de toda lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo este que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tendría la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses), para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble».

Pese a este esfuerzo delimitador no logramos comprender por qué carecería de toda lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses. Este plazo podría ser establecido expresamente en la Ley General Tributaria, junto con un procedimiento específico de ejecución, que podría no ser diferente en función de que el vicio invalidante se produjera en un procedimiento de inspección o en un procedimiento de gestión. Téngase presente que con la normativa actual si los defectos en la motivación de la comprobación de valores se hubieran producido en un procedimiento de inspección, la retroacción de actuaciones, dictada por el órgano

económico-administrativo, le hubiera situado al órgano de la inspección tributaria en una situación más holgada, e incluso privilegiada, en relación con el órgano de gestión en la medida en que el plazo del procedimiento hubiese sido más extenso. Tras la retroacción ordenada por el órgano económico-administrativo, dichas actuaciones podrían haberse desarrollado hasta la conclusión del plazo de doce meses (o veinticuatro) o del plazo de seis meses, si aquel periodo fuera inferior (art. 150.5 de la Ley General Tributaria). Es decir, como mínimo, el órgano inspector hubiese dispuesto de un plazo de seis meses para subsanar el vicio invalidante, plazo del que no disponen los órganos de gestión.

En el mismo sentido, en la resolución que comentamos es también relevante la delimitación de los casos en los que un órgano económico-administrativo puede decretar la retroacción de las actuaciones en un procedimiento de gestión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria. Este objetivo nos debe llevar a reflexionar sobre si la retroacción de las actuaciones es siempre lo más ventajoso para el contribuyente o si, por el contrario, en algunos casos, como el que comentamos (en el que el vicio invalidante ha sido la ausencia de motivación de una comprobación de valores), lo mejor sería la caducidad del procedimiento y, en su caso, la apertura de un nuevo procedimiento. Conviene tener así presente lo que ya expresaron algunos autores en relación con la retroacción de las actuaciones de que «en la práctica, la orden de retroacción de actuaciones para subsanar los errores cometidos (por muy meramente formales que fueran) desequilibra el fiel de la balanza a favor de una de las partes –precisamente, la infractora–, pues, en el ámbito tributario, ello se traduce normalmente en un perjuicio, también económico, para el obligado tributario recurrente» [BOSCH CHOLBI (2010a)].

El TEAC considera que la falta de motivación constituye un defecto formal y, por consiguiente, hace aplicable la teoría de la retroacción de las actuaciones en virtud de la cual, tal y como se recoge en la Ley 30/1992 (art. 113.2) y en nuestra Ley General Tributaria (art. 239.3) tras una resolución parcialmente estimatoria por motivos formales (no por motivos sustantivos), el procedimiento debe situarse en el mismo momento en el que se cometió el vicio que motiva la retroacción. En el caso analizado, según el órgano revisor, el vicio se cometió en las liquidaciones iniciales, en las que no se contenía una motivación suficiente y en las que se omitían ciertas cautelas que situaban a los interesados en una absoluta indefensión. Como consecuencia de dicha retroacción, se consideró que el procedimiento debía continuar y el plazo debía seguir computándose.

La pregunta que debemos hacernos es si la ausencia de motivación constituye un defecto sustantivo o un simple defecto formal causante de indefensión. El propio TEAC ha reconocido cómo esta distinción conceptual es, en muchos casos, sumamente difícil en la medida en que no existe una clara doctrina jurisprudencial sobre la misma ni tampoco sobre sus efectos (RTEAC de 24 de noviembre de 2010). Recientemente, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 15 de septiembre de 2014 (NFJ056145), ha calificado como defecto sustantivo la errónea calificación fiscal de unos contratos de compraventa, contratos simulados en lugar de operaciones vinculadas, a pesar de que dicho error se remitiese a un específico trámite para la valoración económica de las prestaciones contractuales. Se trataría de una sentencia realmente relevante porque el Tribunal, además, recordaba cómo la retroacción de las actuaciones por parte de los órganos económico-administrativos es algo excepcional. Según el Tribunal Supremo, los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones haciendo abstracción

del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria. Fundamentaba su afirmación en las siguientes razones. Primera, porque el legislador ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación («aplicación de los tributos», en la Ley de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes, de modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los Tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación. Segundo, tampoco debe olvidarse, a juicio del Tribunal, que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante. Sin embargo, la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico [véanse también otras Sentencias como la de 7 de abril de 2011, rec. cas. núm. 872/2006 (NFJ042593), 26 de marzo de 2012, rec. cas. núm. 5827/2009 (NFJ046790), y 25 de octubre de 2012, rec. cas. núm. 2116/2009 (NFJ055046)].

Esta doctrina podría ser aplicable, en nuestra opinión, al caso que analizamos. Podríamos preguntarnos si el incumplimiento de la obligación de motivar por parte de la Administración tributaria es un simple defecto formal (como puede serlo la falta del cumplimiento de un trámite de audiencia o, por ejemplo, la negativa a aportar una serie de documentos o facturas) o si, por el contrario, es un defecto sustantivo. En nuestra opinión, la ausencia de motivación constituiría un error sustantivo en la valoración de los bienes y, también, un motivo de nulidad de pleno derecho (la motivación es una cuestión de tutela judicial efectiva, una garantía procesal y, a su vez, el contenido mismo de una comprobación de valores). Dicho incumplimiento, imputable en exclusiva a la Administración tributaria, afectaría a la regularidad sustancial de la liquidación tributaria por lo que, en nuestra opinión, no podría decretarse, sin más, la retroacción de actuaciones por parte del órgano revisor. De la misma opinión es GARCÍA DÍEZ (2014), para quien el defecto de motivación refleja el incumplimiento por parte de la Administración tributaria de la carga de la prueba que le corresponde. Igualmente, como ha indicado ESEVERRI MARTÍNEZ (2007) «justifica la retroacción de actuaciones la falta de defensa del contribuyente; no la justifica, en cambio, la falta de diligencia del órgano administrativo con su conducta viciada de anulabilidad».

En consecuencia, las resoluciones del órgano económico-administrativo, basadas en defectos en la motivación, se estarían refiriendo a auténticas razones de fondo, de imposible corrección (la ausencia de motivación deslegitima un procedimiento de comprobación de valores), y no debería ser aplicable el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, no pudiendo el órgano económico-administrativo, una vez anulada la liquidación, ordenar la retroacción de las actuaciones, con el fin de permitir a la Administración que vuelva a practicar la comprobación de valores. Esta imposibilidad situaría el desenlace jurídico no ya tanto en el terreno de la caducidad sino de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria [el propio Tribunal Supremo, en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), en un recurso para unificación de doctrina, también ha afirmado que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas mediando insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores no tiene carácter ilimitado, pues está sometido, en primer lugar, al plazo de prescripción y, en segundo término, a la santidad de la cosa juzgada]. Al tratarse de una nulidad de pleno derecho, el acto de liquidación no habría interrumpido el plazo de prescripción de modo que en el momento en que se iniciase

un nuevo procedimiento de comprobación de valores, siguiendo la decisión del órgano de revisión, el derecho de la Administración podría estar prescrito.

Pese a lo anterior, el Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones en sentido contrario, considerando el requisito de la motivación como un elemento meramente formal, una causa que posibilita la retroacción de las actuaciones [SSTS de 24 de mayo de 2010, rec. cas. núm. 35/2009 (NFJ039264), 19 de septiembre de 2008, rec. cas. núm. 533/2004 (NFJ034847), y 22 de septiembre de 2008, res. cas. núm. 1/2004 (NFJ030790), entre otras]. Y ello a pesar de que el Tribunal Constitucional ha afirmado que un déficit de motivación es productor de la anulabilidad del acto en la medida en que produce la indefensión en el administrado [STC núm. 232/1992, de 14 de diciembre (NSJ000577)]. En este contexto, la resolución del TEAC que comentamos no resulta sumamente forzada y es plenamente acorde con los razonamientos del Tribunal Supremo. Sea como fuere, y ante las dudas que se suscitan en la ejecución de este tipo de resoluciones, estimatorias parcialmente, sí que sería deseable (en la línea apuntada en un trabajo publicado recientemente por GARCÍA DÍEZ en el número 379 de esta *RCyT. CEF*) que se regulara un procedimiento donde se limitase la potestad revisora, extraordinaria, que ha sido reconocida a los órganos económico-administrativos. En especial, que se delimitase qué defectos permiten la retroacción de las actuaciones: si solo los formales, los materiales o cualquiera de ellos tal y como el Tribunal Supremo ha venido a admitir, en su Sentencia de 4 de abril de 2013, recurso de casación número 3369/2012 (NFJ050709), para la retroacción de las actuaciones en un procedimiento inspector, en una interpretación sumamente laxa del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. Por último, un procedimiento donde se establezca un plazo máximo de duración de las actuaciones que se retrotraen, en función del motivo invalidante, y según estemos en un procedimiento de gestión o en un procedimiento de inspección. Se dotaría de cierta coherencia y uniformidad a las dos regulaciones existentes en la actualidad, se salvarían muchos de los problemas que se suscitan y se coadyuvaría, en gran medida, a garantizar la seguridad jurídica y las garantías de los administrados.

Bibliografía

BOSCH CHOLBI, J. L. [2010a]: «Sobre la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?», *Tribuna Fiscal*, núms. 238-239.

- [2010b]: «Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el planteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los tribunales económico-administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 233.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [2007]: «Sobre la ejecución de las resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS 7 abril 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15.

GARCÍA DÍEZ, C. [2014]: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT. CEF*, núm. 379.

MANZANO SILVA, E. [2014]: «La ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos», *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Editorial Bosch.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EJERCICIO 2015 (CASO PRÁCTICO)

José Rivaya Fernández-Santa Eulalia

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El presente caso práctico tiene por objeto analizar a través de ejemplos prácticos las principales novedades que presenta la LIRPF tras las modificaciones operadas por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. En particular, se abordan cuestiones claves de la reforma tales como el tratamiento de las indemnizaciones por despido, la tributación de las rentas obtenidas por los socios de sociedades profesionales, los nuevos importes de los mínimos del contribuyente y mínimos familiares, deducciones por familia numerosa, supresión de los coeficientes reductores de las ganancias patrimoniales correspondientes a bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1996 que no se encuentren afectos a actividades económicas, entre otras.

Palabras claves: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, caso práctico general y ejercicio 2015.

ENUNCIADO

1. INTRODUCCIÓN

Don Guillermo y doña Lucía, casados en régimen económico matrimonial de gananciales, tienen tres hijas, Adriana (de 5 años), Sandra y María (de 1 año). Ninguna de las hijas del matrimonio ha obtenido renta alguna en el periodo impositivo.

Antes de contraer matrimonio con doña Lucía, don Guillermo estuvo casado con doña Isabel, con la que tuvo dos hijos y con la que conviven (por habérsele atribuido a esta la guarda y custodia de los niños), habiendo establecido el juez que dictó la sentencia de divorcio la obligación —a cargo del primero— de abonar, por un lado, 12.000 euros/año a sus hijos en cumplimiento de su obligación de alimentos; y, por otro lado, 24.000 euros/año a su mujer en concepto de pensión compensatoria.

Con la familia convive la mitad del año don José, padre de don Guillermo de 72 años de edad, al que el Principado de Asturias le ha reconocido una minusvalía del 67% como consecuencia de las secuelas que padece tras haber sufrido un infarto cerebral.

Por último, también reside en el hogar familiar doña Ana, la empleada del hogar, quien había sido propietaria de una vivienda habitual hasta que el pasado año, tras no poder atender a su vencimiento las cuotas del préstamo hipotecario (que había solicitado a una entidad financiera para poder comprarla) y debido a su condición de desempleada de larga duración, pactó con aquella entregar la vivienda a cambio de la extinción de la deuda. El valor de mercado de la vivienda en el momento de producirse la dación en pago asciende a 100.000 euros, mientras que el importe de la deuda pendiente asciende a 200.000 euros. La vivienda se adquirió por 250.000 euros.

Don Guillermo es un abogado de reconocido prestigio de la ciudad de Oviedo y su mujer doña Lucía es titular de un negocio de venta de ropa de niños por internet. Doña Lucía acaba de poner en marcha este negocio tras haber sido despedida de la empresa para la cual trabajaba. Así, con la indemnización recibida y con la prestación por desempleo capitalizada acondiciona un local en el que no solo almacena las prendas que le suministra su principal proveedor sino que, además, le sirve para ubicar en él la sede de la actividad económica.

Además, el matrimonio dispone de un importante patrimonio que se ha fraguado, principalmente, con las rentas procedentes de la actividad profesional de don Guillermo y con los ahorros de que disponía doña Lucía por la herencia recibida de sus padres quienes fallecieron en un trágico accidente de tráfico el pasado 15 de marzo de 2014 (dejando un importante patrimonio mobiliario e inmobiliario).

Entre los bienes heredados se encuentran 100.000 acciones del Banco de Santander; acciones en una sociedad de inversión de capital variable (SICAV) con un valor liquidativo a 31 de diciembre de 2014 de 5.200.000 euros; una céntrica vivienda en Oviedo (su valor catastral de

300.000 € fue revisado en 2013); una casa de veraneo en la playa de Llanes, Asturias (su valor catastral de 150.000 € fue revisado en 2004); una casa familiar en Ceceda, Asturias (su valor catastral de 75.000 € fue revisado en 2009).

Por otro lado, el matrimonio adquirió hace unos años un apartamento en Benicàssim, Castellón, por 250.000 euros (su valor catastral de 75.000 €, de los cuales 15.000 € corresponden al valor del suelo, fue revisado en 2009), apartamento en el que hasta hace unos años la familia pasaba parte de sus vacaciones estivales.

Otros hechos con trascendencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de don Guillermo y doña Lucía son los siguientes:

1. Doña Lucía fue despedida el día 15 de marzo de 2014 de la empresa para la que trabajaba mediante un despido reconocido como improcedente mediante acto de conciliación judicial celebrado el 4 de marzo de 2015 ante el Juzgado de lo Social competente y con fecha de efectos 15 de marzo de 2014. El importe de la indemnización reconocida por la empresa asciende a 40.000 euros, 5.000 euros superior a la legalmente procedente.

Como consecuencia del despido, doña Lucía decide iniciar su aventura empresarial como autónoma, por lo que opta por percibir la prestación por desempleo en su modalidad de pago único. El importe a percibir asciende a 35.000 euros. Con el dinero así obtenido adapta un local comercial que es arrendado a Golden Investment, SL, y que se encuentra muy próximo a su vivienda y, además, adquiere mercancía suficiente para comenzar con la venta *on-line*.

2. Don Guillermo es socio de Abogados Asociados, SLP, al 50% con don Javier, también abogado de profesión. Don Guillermo y don Javier organizan el ejercicio de su actividad profesional por medio de dicha sociedad (todos los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad profesional los soporta la sociedad), y a través de ella facturan a sus clientes. La sociedad cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios propios de abogacía. Los datos de la sociedad relativos a 2015 son:

Importe neto de la cifra de negocios	1.250.000
Otros ingresos (financieros, etc.)	40.000
Gastos	300.000
Retribuciones a profesionales no socios	250.000
Retribuciones a socios	620.000
Resultado del ejercicio	115.000

En la partida de «Gastos» de ambos ejercicios figura el correspondiente a sendas retribuciones satisfechas a los socios en su condición de administradores solidarios de la sociedad, retribución convenientemente prevista en los estatutos sociales, si bien dicha previsión solo se encontraba vigente para el año 2015, tras haber sido modificados.

3. Como se indicó anteriormente, la vivienda de Benicàssim se encuentra alquilada desde 2012 a un matrimonio inglés –jubilados ambos– que residen en él de forma permanente, desplazándose ocasionalmente a su ciudad de origen (Londres). La vivienda se alquila con los muebles adquiridos por el matrimonio, siendo su valor de adquisición de 20.000 euros.

La renta anual estipulada en el contrato asciende a 14.400 euros (1.200 €/mes).
Además, se soportan los siguientes gastos que son repercutidos a los inquilinos tal y como se estipula en el contrato:

• IBI	750
• Agua	600
• Luz	800
• Comunidad de propietarios	2.200
• Intereses préstamo hipotecario	3.000

4. Además, la vivienda de Llanes es disfrutada durante los meses de junio a octubre por la hermana de doña Lucía que gracias a la generosidad de su hermana ocupa la vivienda gratuitamente.
5. El 1 de julio el Banco de Santander decide repartir un dividendo a cuenta del beneficio del ejercicio para lo que vuelve a aprobar el denominado Programa «Santander Dividendo Elección» en virtud del cual los accionistas pueden optar por acudir a la ampliación de capital liberada (con cargo a beneficios) o cobrar el dividendo que les corresponda (vendiendo al propio banco los derechos de suscripción que le corresponden en la ampliación de capital anteriormente citada y renunciando la entidad, en todo caso, al ejercicio de los derechos sobre las nuevas acciones que hubiese adquirido en ejecución de dicha oferta, por lo que no adquirirá estas acciones en autocartera). Además, podría optar por vender los derechos de suscripción que le corresponden en la citada ampliación de capital en el mercado secundario.

El matrimonio decide vender los derechos de suscripción que le corresponden (10.000) en el mercado secundario, siendo el precio de cotización de los derechos en el momento de la venta de 0,17 euros/derecho. Es decir, que cobra 1.700 euros por la venta de los derechos de suscripción.

6. Don Guillermo decide vender parte de la cartera de acciones de Telefónica que había adquirido en las siguientes fechas y por los siguientes valores de adquisición:

• 2 de marzo de 1984: 10.000 acciones	20.000
(valor de adquisición: 2 €)	
• 5 de agosto de 1991: 20.000 acciones	60.000
(valor de adquisición: 3 €)	
• 13 de marzo de 1995: 10.000 acciones	35.000
(valor de adquisición: 3,5 €)	
• 1 de diciembre de 1998: 30.000 acciones	240.000
(valor de adquisición: 8 €)	

La cotización media correspondiente al cuarto trimestre de 2005 ascendió, de acuerdo con la Orden EHA/492/2006, de 17 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en mercados organizados, con su valor de negociación media correspondiente al cuarto trimestre de 2005, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, a 13,01 euros. La venta de las acciones se produce el día 31 de octubre de 2015 cuando las acciones cotizan a 14 euros.

Por otro lado, don Guillermo, dispone de pérdidas pendientes de ser aplicadas como consecuencia de la realización de una serie de operaciones de compraventa a corto plazo (las acciones compradas y vendidas permanecieron menos de un año en el patrimonio de don Guillermo) en Bolsa que ascienden a 25.000 euros.

- Don José, padre de don Guillermo, es un reputado industrial asturiano, fundador junto con tres socios de una importante empresa fabricante de envases plásticos de uso industrial. Los socios participan en el capital de la sociedad anónima a través de la cual se realiza la actividad empresarial en un 25 % de su capital social (el capital social ascendía a 400.000 €). Las acciones de don José fueron todas adquiridas con ocasión de la suscripción de aquellas en el momento de la constitución de la sociedad. Es decir, que su valor de adquisición es de 100.000 euros.

La sociedad acumula importantes reservas como consecuencia de la política de la sociedad de no repartir dividendos a cambio de una sustancial retribución por su condición de miembros del consejo de Administración. En concreto, las reservas voluntarias de la sociedad ascienden a 6.000.000 de euros.

Tras muchas discusiones los socios deciden finalmente repartirse las reservas de la sociedad para lo que, siguiendo el consejo de su asesor fiscal de confianza, deciden acometer una compra de acciones propias para, a continuación, proceder a su amortización con la consiguiente reducción de capital. Teniendo en cuenta que las acciones fueron adquiridas en los años 80, la operación podría beneficiarse de la aplicación de los coeficientes reductores de las ganancias patrimoniales previstos en la disposición transitoria novena de la LIRPF y, además, la sociedad no vendría obligada a retener a cuenta del IRPF cantidad alguna por las posibles rentas puestas de manifiesto con ocasión de la compra de las acciones propias.

8. Don Guillermo realiza a lo largo de 2015 aportaciones a un plan de pensiones del cual es partícipe por un importe de 7.000 euros. Asimismo, ha realizado una aportación a un plan de pensiones del cual es beneficiaria su mujer, doña Lucía, ascendiendo el importe de lo aportado al límite previsto en la LIRPF.
9. Don Guillermo está interesado en contratar un producto de ahorro a largo plazo que aúne rentabilidad financiera y fiscal. Aunque en el banco con el que mantiene una relación más estrecha insisten en que invierta en planes de pensiones, don Guillermo desea un producto con algo más de liquidez que le permita poder disponer del dinero invertido en cualquier momento. A su gestor personal se le ocurre la posibilidad de que invierta en uno de los nuevos productos que tiene en cartera, denominado CIALP (cuenta de inversión de ahorro a largo plazo), producto que combina las dos cualidades buscadas por don Guillermo: liquidez y rentabilidad financiero fiscal.

Don Guillermo abre la cuenta el día 15 de junio de 2015 realizando una aportación de 4.000 euros.

10. Don José, padre don Guillermo, transmite el día 3 de mayo de 2015 una finca rústica en la localidad de Fontanars dels Alforins (provincia de Valencia) por 350.000 euros a un conocido bodeguero de la zona. La finca tenía un valor de adquisición de 55.000 euros. La operación le ha supuesto un gasto de 10.000 euros por la comisión cobrada por el API (agente de la propiedad inmobiliaria) que ha intervenido en la operación. Con el importe obtenido en la venta decide constituir una renta vitalicia de 25.000 euros anuales (esta se calcula con técnicas actuariales teniendo en cuenta la edad de don José en el momento de su constitución).

SOLUCIÓN

1. CUESTIÓN PREVIA

Como cuestión previa debe precisarse que la solución que se ofrece se basa en la aplicación de la normativa en vigor en el momento en que ha sido formulado, normativa que se encuentra formada principalmente por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, tras las modificaciones incorporadas por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre de 2014). En relación con esta última, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la disposición final sexta («Entrada en vigor»), según la cual:

«Esta ley entrará en vigor el 1 de enero de 2015.

No obstante lo anterior:

a) Los apartados uno y noventa y dos del artículo primero de esta ley entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

b) Los apartados seis, dieciocho, noventa y uno y noventa y seis del artículo primero de esta ley entrarán en vigor el 1 de enero de 2016.

c) Los apartados veintitrés, sesenta y cuatro y noventa y cinco del artículo primero de esta ley entrarán en vigor el 1 de enero de 2017.

Asimismo, entrarán en vigor el 1 de enero de 2017 las modificaciones de la letra a) del apartado 1 del artículo 37, del apartado 2 del artículo 37 y del apartado 6 del artículo 101, todos ellos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, a que se refieren los apartados veintidós y sesenta y cinco del artículo primero de esta ley».

En concreto, entraron en vigor el pasado día 29 de noviembre de 2014 las modificaciones relativas al régimen de exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, produciendo, además, efectos jurídicos desde el 1 de agosto de 2014 (apdos. uno y noventa y dos del art. primero de la Ley 26/2014). En concreto, el apartado noventa y dos añade un nuevo apartado tres a la disposición transitoria vigésimo segunda señalándose en ella que la modificación introducida en el artículo 7 e) de la ley (se fija un límite al importe de la exención relativa a la indemnización por despido o cese del trabajador de 180.000 €) no afectará a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014 ni a las que se abonen por razón de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del periodo de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha.

Por otro lado, las modificaciones relativas a la consideración de las sociedades civiles con personalidad jurídica con objeto mercantil como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (dejando de ser consideradas, como consecuencia de ello, entidades en régimen de atribución de rentas), así como el régimen transitorio articulado entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2016.

En esa misma fecha se producirá la entrada en vigor de las modificaciones relativas a las limitaciones en la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF.

Finalmente, el nuevo tratamiento tributario aplicable a las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la venta de derechos de suscripción preferente procedentes de acciones admitidas 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, entrará en vigor el 1 de enero de 2017, aunque tendremos ocasión de referirnos a él en la solución que se propone al supuesto número 5 planteado en el «Enunciado».

2. INCIDENCIA EN EL IRPF DE DON GUILLERMO Y DOÑA LUCÍA DE LAS CUESTIONES PLANTEADAS EN LA INTRODUCCIÓN DEL SUPUESTO

El presente apartado se dedicará a comentar las cuestiones de índole general que se desprenden de la «Introducción» al enunciado del supuesto, en cuanto pudieran tener alguna incidencia en la liquidación del impuesto. En este sentido analizaremos, en primer lugar, todas las cuestiones relacionadas con los aspectos personales y familiares de don Guillermo y doña Lucía (mínimos personales y familiares), así como aquellas otras tales como la individualización de rendimientos.

2.1. ELEMENTOS PERSONALES. ADECUACIÓN DEL IMPUESTO A LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES DE LOS CONTRIBUYENTES

La primera cuestión que debe comentarse, como ya se ha avanzado, es la relativa a la situación personal y familiar de don Guillermo y doña Lucía. Y, tal y como el lector habrá adivinado, el análisis de tal cuestión pasará por cuantificar el importe de los mínimos personales, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad previstos, respectivamente, en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la LIRPF. Asimismo, habrá que analizar la procedencia, en su caso, de la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 64 de la LIRPF (aplicación separada de la escala de gravamen por los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a los hijos en virtud de decisión judicial).

Comenzando por el mínimo personal del contribuyente, tal y como se desprende de la nueva redacción del artículo 57 de la LIRPF el mínimo personal del contribuyente asciende a 5.550 euros (5.151 € anuales hasta el periodo impositivo correspondiente a 2014). Además, como ninguno de los dos tiene una edad superior a 65 años, el importe del mínimo personal no se verá incrementado en ninguna de las cuantías previstas en el apartado segundo del mismo artículo (1.150 € para los mayores de 65 años y 1.400 € para los mayores de 75 años, cuantías que se han visto también incrementadas con respecto a las vigentes desde 2008 y que ascendían a 918 € y 1.122 €, respectivamente).

En segundo lugar, el mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la LIRPF también ha sido modificado, incrementándose notablemente con respecto a las cuantías aplicables hasta el periodo impositivo correspondiente a 2014. La siguiente tabla muestra, por cada una de las hijas del matrimonio (todas ellas menores de 25 años y sin rentas por importe superior a 8.000 €), la cuantía del mínimo personal que podrán aplicar sus progenitores en la declaración del impuesto (comparándose las cuantías que resultan de la aplicación de la normativa vigente con las que resultarían de la aplicación de la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2014):

Hija	2014 y anteriores	2015
Adriana	1.836	2.400
Sandra	4.284	5.500 (1)
María	5.916	6.800 (1)
Total	12.036	14.700
(1) El mínimo por descendientes de los menores de tres años se incrementa en 2.800 euros anuales (art. 58.2 de la LIRPF).		

Sin embargo, para su aplicación debe tenerse en cuenta también lo dispuesto en el artículo 61 de la LIRPF en el que se regulan las «Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad».

En concreto, en lo que ahora interesa don Guillermo y doña Lucía deberán tener en cuenta que al tener ambos derecho a la aplicación del mínimo por descendientes respecto de Adriana, María y Sandra, su importe debe prorratearse entre ellos por partes iguales. Por tal motivo, cada uno de ellos tendrá derecho a aplicar 7.350 euros en concepto de mínimo por descendientes.

Puede apreciarse como la cuantía de los mínimos, tanto personal como familiares, se ha visto notablemente incrementada con respecto a la prevista en la redacción anterior de los artículos 57 a 61 la LIRPF. Ello obedece, según la exposición de motivos de la Ley 26/2014 al objetivo de «avanzar en términos de equidad y desarrollo social, con especial atención a los colectivos que requieren especial protección, como las familias». Sin embargo, y a pesar de la aparente reducción de la carga tributaria que vendría motivada por el incremento de las cuantías correspondientes a los mínimos personales y familiares, lo cierto es que tal reducción se verá neutralizada en una buena parte de los casos por el efecto de la aplicación sobre aquellos mínimos de unos tipos de gravamen inferiores producto de la disminución de los tramos de la tarifa y de la aplicación a los primeros tramos de esta unos tipos de gravamen inferiores a los vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014. Y es que no debe perderse de vista que los mínimos personales y familiares operan directamente en cuota y no en la base del impuesto (a través de una reducción de la misma)¹. En este sentido dispone el artículo 63 (titulado «Escala general del impuesto») de la LIRPF que:

¹ En la Propuesta número 22 letra d) del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español se señala que: «Para no poner en riesgo ahora la capacidad recaudatoria del impuesto, los mínimos personales y familiares, revisados en sus actuales cuantías, deberían seguir descontándose de la cuota conforme al procedimiento establecido en la vigente Ley del IRPF, pasando a descontarse de los ingresos netos totales cuando la consolidación presupuestaria estuviese garantizada, para respetar de ese modo el concepto de capacidad económica del contribuyente o capacidad de pago del contribuyente». Como puede apreciarse, el Gobierno siguió en este punto la recomendación de la Comisión.

«1. La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala [esta es la escala prevista en la disp. adic. trigésima primera.1 a)]:

Base liquidable - hasta euros	Cuota íntegra - euros	Resto base liquidable - hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	26.000,00	19,50
60.000,00	9.422,75	En adelante	23,50

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala prevista en el número 1.º anterior».

La tarifa en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014 (haciendo abstracción del gravamen complementario) presentaba los siguientes tramos y tipos de gravamen:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,50
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,50

Debe recordarse, no obstante, que el IRPF es un tributo parcialmente cedido a las comunidades autónomas (50% de su rendimiento), de forma que en la liquidación del impuesto cabe distinguir dos cuotas: la cuota (íntegra y líquida) estatal y la cuota (íntegra y líquida) autonómi-

ca. Pues bien, en el cálculo de la cuota autonómica resultará determinante que las comunidades autónomas hayan hecho uso o no de las competencias normativas que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, les atribuye, particularmente la prevista en el artículo 56.3 de la LIRPF, según la cual las comunidades autónomas podrían incrementar o disminuir las cuantías de los mínimos previstos en los artículos 57, 58 y 59 de la LIRPF. En este sentido dispone el artículo 56.3 de la LIRPF que:

«El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta ley, incrementados o disminuidos a efectos de cálculo del gravamen autonómico en los importes que, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, hayan sido aprobados por la comunidad autónoma».

En definitiva, las comunidades autónomas podrían hacer uso de la competencia normativa que le atribuye el precepto anteriormente transcrito para, en el ejercicio de la corresponsabilidad fiscal en el que se inspira (principalmente) la Ley 22/2009, incrementar el gravamen por el IRPF de los residentes en sus respectivos territorios.

Además, las comunidades autónomas también tienen competencia normativa para aprobar la tarifa que debe servir para calcular la cuota íntegra autonómica, por lo que también por esta vía podrá incidirse en las cuantías efectivas de los mínimos personales y familiares (art. 74 de la LIRPF).

En tercer lugar, debemos hacer una mención especial a la posibilidad de que por don Guillermo pueda aplicarse el mínimo por descendientes en relación con los dos hijos que tuvo con doña Isabel, de la que se encuentra divorciada y a la que ha sido atribuida la guarda y custodia de aquellos.

Pues bien, considerando, por un lado, que la guarda y custodia de los hijos le fue atribuida a su exmujer y, por otro, que el artículo 58 de la LIRPF («Mínimo por descendientes») exige para su aplicación que los descendientes convivan con el contribuyente, podría concluirse que don Guillermo no podría beneficiarse de la aplicación del mínimo por descendientes en relación con aquellos.

Solución distinta habría que dar a aquellos casos en los que la guarda y custodia de los hijos se hubiese atribuido conjuntamente a ambos progenitores, en cuyo caso la Dirección General de Tributos viene admitiendo la aplicación del mínimo por descendientes por ambos (debidamente prorrateado, tal y como exige el art. 61 de la LIRPF)².

² Así se pronuncia, por ejemplo, la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante número V1367/2014, de 21 de mayo (NFC051170), en la que afirma que: «En definitiva, a efectos de la aplicación del mínimo por descendientes, la normativa del impuesto, artículo 58 antes transcrito, exige el requisito de la convivencia de este con el contribuyente.

En relación con aquellos casos en los que la guarda y custodia de los hijos se hubiese atribuido conjuntamente a los dos progenitores se plantea, además, la cuestión de si es posible o no la aplicación de lo dispuesto en el artículo 64 de la LIRPF («Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos»), artículo en el que, antes de su modificación por la Ley 26/2014, se disponía que:

«Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta ley, cuando el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración».

Pues bien, en relación con esta última cuestión, y en los supuestos en los que la guarda y custodia de los hijos se hubiese atribuido a ambos progenitores, la Administración tributaria venía entendiendo que la aplicación del mínimo por descendientes y del beneficio fiscal previsto en el artículo 64 para las anualidades por alimentos eran incompatibles y, más aún, entendía que en estos casos solo cabía aplicar el mínimo por descendientes prorrateado al 50%, sin que cupiese aplicar beneficio fiscal alguno por los alimentos pagados a los hijos. Es decir, que estos beneficios no podían aplicarse conjuntamente y, además, que no era una opción del contribuyente el aplicar uno u otro sino que necesariamente primaba el mínimo por descendientes sobre la aplicación separada de la escala de gravamen al importe de las anualidades por alimentos. Dicho de otra manera, se venía sosteniendo que la aplicación separada de las escalas de gravamen que contemplan los artículos 64 y 75 de la LIRPF estaba supeditada a que el contribuyente que satisficiera las anualidades por alimentos en favor de sus hijos por decisión judicial no conviviera con ellos, resultando, además, en estos casos (posibilidad de aplicar el beneficio fiscal del mínimo por descendientes o la escala de gravamen de forma separada) de aplicación prioritaria y obligatoria el mínimo por descendientes.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), por medio de la Resolución de 11 de septiembre de 2014, Vocalía 12.^a, R. G. 3654/2014 (NFJ055272), dictada en

En los supuestos de separación matrimonial, el mínimo por descendiente corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos, y ello tanto en el periodo impositivo en que se dicte la resolución judicial como en los sucesivos. No obstante, **procederá el prorrateo por partes iguales cuando la guarda y custodia sea compartida, con independencia de quién sea el progenitor con el que convivan a la fecha del devengo.**

En este último supuesto, guarda y custodia compartida, si uno de los progenitores no aplica el mínimo por descendientes el otro progenitor no tiene derecho a la aplicación en su totalidad del señalado mínimo por descendientes».

el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria fijó para estos casos el siguiente criterio:

«El tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes».

A pesar de la claridad del criterio mantenido por el TEAC y para que no haya lugar a confusión, la Ley 26/2014 ha incorporado sendas modificaciones en los artículos 58, 64 y 75 de la LIRPF que declaran la incompatibilidad de la aplicación del mínimo por descendientes y del beneficio fiscal consistente en la aplicación separada de la escala de gravamen.

Así, el artículo 58 de la LIRPF precisa (tras la modificación operada) que se asimila a la convivencia con el contribuyente la dependencia [¿económica?] del mismo, siempre que no resulte de aplicación la regla de atenuación de la progresividad prevista en los artículos 64 y 75 de la LIRPF en relación con las anualidades por alimentos a favor de los hijos³.

Dispone en concreto el artículo 58 de la LIRPF (en su nueva redacción) que: «A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Asimismo, **se asimilará a la convivencia con el contribuyente la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta ley**».

³ La modificación operada responde al criterio manifestado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia número 19/2012, de 15 de febrero, dictada por el Pleno del Tribunal en el recurso de inconstitucionalidad n.º 1046/1999 (NCJ056426), en la que se declaró la inconstitucionalidad del artículo 40.3.1 b) de la Ley 40/1998. En ella se sostiene por el Tribunal que «Sin embargo, si resulta, de un lado, que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de la familia permitiendo a tal fin la reducción de la base en el IRPF de una parte de los gastos que provoca la asistencia de todo orden a los hijos, y, de otro, que la familia a la que manda proteger el artículo 39.1 de la CE no viene determinada por el hecho físico de la convivencia, se puede concluir que el criterio adoptado por el legislador quiebra el axioma de que toda deducción (o reducción) de un gasto debe aprovechar, en principio, a quien lo soporta, salvo que haya una razón que justifique el recurso a otro criterio. Como consecuencia de ello, no cabe sino declarar la inconstitucionalidad de la expresión "conviva con el contribuyente y" de la letra b) del apartado 1 del artículo 40.3 de la Ley 40/1998 (Ley IRPF)». A pesar de tal declaración, la aplicación y efectos de la declaración de inconstitucionalidad son bien limitados, no solo porque el artículo en cuestión ya se encuentra derogado sino también porque suprimido el requisito de la convivencia sin poderlo sustituir por ningún otro, la norma resultante provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de 25 años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería con la finalidad de la reducción prevista.

Lo que sí parece evidente es que la modificación del artículo 58 de la LIRPF al incorporar la posibilidad de su aplicación a aquellos contribuyentes que sin convivir con sus hijos soporten la obligación de sostenerlos económicamente deriva del pronunciamiento contenido en la sentencia del Tribunal ya comentada.

Por su parte, establece el artículo 64 de la LIRPF que: «Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial **sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes** previsto en el artículo 58 de esta ley, cuando el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración».

De la lectura de ambos preceptos se desprende, como se anticipaba, la incompatibilidad en la aplicación de ambos preceptos. Es decir, o se aplica el mínimo por descendientes o el beneficio fiscal del artículo 64. Lo que no será posible en los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 es su aplicación simultánea ya que, con efectos 1 de enero de 2015, ahora sí es la propia norma la que lo impide.

La cuestión que se suscita, no obstante, es la siguiente: ¿en aquellos casos en los que los padres no tengan atribuida la guarda y custodia compartida de los hijos y aquel de los dos que no la tenga venga obligado a abonarles anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial, qué norma se aplica preferentemente, la del artículo 58 (mínimo por descendientes) o la del artículo 64 (aplicación separada de la escala de gravamen)? De la lectura de ambos preceptos parece desprenderse que el obligado tributario podrá optar por la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 64 frente al previsto en el artículo 58 de la LIRPF (o a la inversa).

Para concluir con esta cuestión resta por añadir que la nueva redacción del artículo 64 (también del art. 75) ha incorporado un aumento del importe del incremento del mínimo personal y familiar a que tienen derecho aquellos contribuyentes que tengan derecho a su aplicación, pasando de 1.600 euros anuales a 1.980 euros anuales.

En cuarto lugar, informa el enunciado del supuesto de la convivencia de don José, padre de don Guillermo, con la familia (al menos la mitad del periodo impositivo). Pues bien, en principio don Guillermo tendría derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes (art. 59 de la LIRPF) pues el artículo 61 de la LIRPF ampara su aplicación precisamente cuando el ascendiente conviva, al menos la mitad del periodo impositivo, con el contribuyente. En consecuencia, el importe del mínimo por ascendientes que tendría derecho a aplicar don Guillermo sería de 1.150 euros anuales. Sin embargo, si el resto del periodo impositivo conviviera –por ejemplo– con un hermano de don Guillermo habría que acudir al artículo 61 de la LIRPF para determinar cuál de los dos hermanos tendría derecho a la aplicación del mínimo. En dicho artículo se establece –como se recordará– que cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. Es decir, que si don Guillermo y su hermano tuvieran derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes por convivir su padre la mitad del periodo impositivo con cada uno de ellos los 1.150 euros deberían

prorratearse por partes iguales (575 €) teniendo derecho cada uno de ellos a la aplicación del mínimo en la citada cuantía.

Además, por su condición de discapacitado podría resultar de aplicación el mínimo por discapacidad y asistencia previsto en el artículo 60 de la LIRPF. En efecto, dado que don José (padre de don Guillermo) padece una minusvalía superior al 65 %, el mínimo por discapacidad y asistencia sería de 12.000 euros anuales (9.000 € en concepto de mínimo de discapacidad por tener una minusvalía superior al 65 % y, por el mismo motivo, 3.000 € anuales adicionales en concepto de gastos de asistencia). No obstante, la aplicación del mínimo por ascendiente y discapacidad no procederá cuando el ascendiente presente declaración por el impuesto con rentas superiores a 1.800 euros (art. 61.2.^a de la LIRPF). Como veremos al solucionar el punto número 7 del enunciado del supuesto, don José (al margen de la existencia de otras posibles rentas) va a resultar obligado a presentar declaración del impuesto en relación con las rentas derivadas de una operación de venta de acciones, por lo que don Guillermo no podrá aplicar el mínimo por ascendientes ni el de discapacidad.

Finalmente, debe hacerse mención a la posibilidad de que, por un lado, doña Lucía aplique la deducción por maternidad prevista en el artículo 81 de la LIRPF⁴ (pudiéndose solicitar el abono anticipado de la deducción en los términos previstos en el art. 60 del RIRPF) y, por otro, a la novedad que supone la introducción en el artículo 81 bis de un nuevo beneficio fiscal para las familias con hijos o discapacitados a cargo. Y es que, en virtud del citado precepto, tanto don Guillermo como doña Lucía podrían aplicar la deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo en él prevista (este artículo también ha sido incorporado por la Ley 26/2014). En concreto, tanto don Guillermo como doña Lucía podrán aplicar la deducción por familia numerosa. Sin embargo, don Guillermo no podrá aplicar, además, la deducción por discapacitado a cargo puesto que su padre don José viene obligado a presentar declaración del IRPF declarando rentas por importe superior a 1.800 euros por lo que don Guillermo no tiene derecho a aplicar por este el mínimo por ascendientes.

Son requisitos comunes a la aplicación de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de la LIRPF que las personas que tengan derecho a su aplicación realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. Sin embargo, en el caso de la deducción por familia numerosa esta además podría aplicarse por los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los

⁴ Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial del IRPF hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social⁵.

Además, los importes de ambas deducciones (maternidad y familia numerosa de categoría general —para las familias numerosas de categoría especial la deducción se incrementa en un 100%— o discapacitado a cargo) son los mismos (1.200 € anuales) siendo la principal especialidad de la deducción por familia numerosa que son ambos padres los que tienen derecho a su aplicación, debiendo prorratearse por partes iguales⁶. No obstante, en los casos en los que se solicite el cobro anticipado de la deducción se ha arbitrado la posibilidad de que uno de los dos padres pueda renunciar al cobro de la parte que le corresponda en beneficio del otro.

Los mismos requisitos exigidos para la aplicación de la deducción por familia numerosa son los que deben cumplirse para la aplicación de la deducción por persona discapacitada a cargo (a los efectos del impuesto se entiende que una persona es discapacitada, de acuerdo con lo previsto en el artículo 60.3 de la LIRPF, cuando se acredite —en las condiciones previstas reglamentariamente— un grado de discapacidad igual o superior al 33 %. En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 % en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado).

No cabe duda de que en el caso del padre de don Guillermo se cumplen estas circunstancias si bien dado que aquel viene obligado a presentar declaración no podrá aplicarse la deducción por ascendientes con discapacidad de 1.200 euros prevista en el artículo 81 bis de la LIRPF.

2.2. INDIVIDUALIZACIÓN DE RENDIMIENTOS

La Ley 26/2014 ha modificado lo dispuesto en el artículo 11 de la LIRPF al objeto de incorporar en el texto de la citada ley las previsiones contenidas en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia, habrá que atender a las reglas en él pre-

⁵ Esta posibilidad se introdujo por el citado Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (BOE de 28 de febrero de 2015).

⁶ Así lo establece el artículo 81 bis apartado 1 de la LIRPF cuando en su último párrafo dispone que «Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo».

vistas para atribuir a cada uno de los cónyuges las rentas generadas por la titularidad de los bienes y derechos a que se refiere el enunciado del supuesto. En particular, en lo que se refiere a los rendimientos del capital y a las ganancias y pérdidas patrimoniales, el artículo 11 atiende a las normas sobre titularidad jurídica previstas en el Código Civil, sobre todo a aquellas normas que se contienen en la regulación relativa al régimen económico del matrimonio y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración. En este sentido, la titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación. Finalmente, cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Pues bien, todas las rentas procedentes de bienes y derechos que hubiesen sido adquiridos por doña Lucía en la herencia de sus padres tienen naturaleza privativa (el art. 1.346 del Código Civil atribuye tal condición a los adquiridos por título gratuito después de contraído el matrimonio), por lo que será a esta a la que corresponda tributar por aquellas rentas.

Por su parte, por las rentas procedentes de bienes y derechos que sean de naturaleza ganancial (art. 1.346 del Código Civil) tendrán que tributar ambos cónyuges en la medida en que la titularidad les corresponde por partes iguales.

3. ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS PLANTEADOS EN LOS PUNTOS 1 A 10 DEL ENUNCIADO

3.1. PUNTO 1.º TRIBUTACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO

Las indemnizaciones por despido o cese de los trabajadores están sujetas al impuesto por lo que con su obtención se entiende realizado el hecho imponible (art. 6.1 de la LIRPF). No obstante, la LIRPF prevé un supuesto de exención aplicable a este tipo de rentas (supuestos de exención que son definidos por el art. 22 de la Ley General Tributaria como aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal, es decir, del pago de la correspondiente cuota tributaria) en el artículo 7 (letra e) de la LIRPF.

Este artículo ha sufrido diversas modificaciones en los últimos tiempos. Veamos cuál ha sido la evolución de este desde la entrada en vigor de la LIRPF.

La redacción original del citado artículo (en vigor para los periodos impositivos comprendidos entre 2006 y 2009, ambos inclusive) era la siguiente:

«e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de

desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas».

Sin embargo, el citado precepto fue modificado por la disposición adicional decimotercera de la Ley 22/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas. En virtud de la modificación introducida el precepto quedó redactado en los siguientes términos (siendo la novedad introducida la que se contiene en el tercer párrafo):

«e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, en los supuestos de despido o cese consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y previa aprobación de la autoridad competente, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente».

La citada Ley 22/2009 incorporaba una disposición transitoria tercera relativa, precisamente, al *Tratamiento fiscal de las indemnizaciones derivadas de expedientes de regulación de empleo*, según la cual:

«La modificación de la letra e) del artículo 7, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, contenida en la disposición adicional decimotercera de la presente ley, será de aplicación a los despidos derivados de los expedientes de regulación de empleo

aprobados a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2009, de 6 de marzo, así como a los despidos producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores desde esta misma fecha».

El Real Decreto-Ley 2/2009, de 6 de marzo, entró en vigor el 8 de marzo de 2009 de acuerdo con su disposición final cuarta tras haberse publicado en el BOE el día 7 de marzo de 2009.

En consecuencia, las indemnizaciones percibidas por los despidos que se produzcan en el marco de un expediente de regulación de empleo aprobado (por la autoridad laboral competente) a partir de 8 de marzo de 2009, así como los despidos en los que la extinción del contrato de trabajo esté fundada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción [art. 52 c) del Estatuto de los Trabajadores] y que tengan lugar a partir de la misma fecha, estarán exentas en las mismas cuantías que las que se perciban en virtud de una indemnización por despido improcedente.

A continuación, el precepto volvió a ser modificado por la disposición final undécima de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral. De esta forma, con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, que tuvo lugar el 12 de febrero de 2012, el precepto queda redactado en los siguientes términos:

«e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente».

Con esta última modificación además de suprimirse la exención a las indemnizaciones percibidas con anterioridad al acto de conciliación cuando el empresario reconocía antes de dicho acto el carácter improcedente del despido, se modifica la redacción del último párrafo. En definitiva, se elimina el denominado «despido express» mediante el reconocimiento por parte del empresario del carácter improcedente del despido abonando al trabajador la correspondiente indemnización. Dicho reconocimiento liberaba a las partes de la necesidad de acudir al acto de conciliación previo al procedimiento judicial. Con la supresión de dicho párrafo, las partes tenían que acudir al Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación correspondiente para que les fuese reconocida la improcedencia del despido y, en consecuencia, para poder aplicar la exención del artículo 7 e).

Finalmente, la Ley 26/2014 ha vuelto a modificar la redacción del artículo 7 e) limitando su aplicación a las indemnizaciones cuyo importe no exceda de 180.000 euros. En concreto, dispone el citado precepto tras la modificación operada que:

«Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra **tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros**»⁷.

Como ya anticipamos en páginas anteriores la nueva limitación en la aplicación de la exención entró en vigor el 29 de noviembre de 2014 si bien resulta de aplicación a los despidos producidos desde el día 1 de agosto de 2014.

Por lo tanto, la indemnización reconocida a doña Lucía, aun no superando el límite de 180.000 euros, sí supera (según se afirma en el enunciado) el importe de la indemnización máxima a que tendría derecho de acuerdo con el Estatuto de los Trabajadores por lo que no se encuentra plenamente exenta. El importe exento coincidirá con la indemnización que legalmente le corresponda. Respecto de la parte no exenta (la que excede de la indemnización establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores), y de acuerdo con la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos número V2084/2014, de 30 de julio (NFC052010), se reconoce la posibilidad de aplicar sobre el exceso indemnizatorio la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF cuando el periodo de tiempo trabajado para la empresa sea superior a dos años. La redacción del artículo 18.2 de la LIRPF también se ha visto modificada por la Ley 26/2014 al minorarse el porcentaje de la reducción del 40 al 30%. La entrada en vigor de esta modificación ha tenido lugar el 1 de enero de 2015, por lo que la reducción que podrá aplicar doña Lucía sobre el exceso de la indemnización no exenta será del 30%.

⁷ En el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español se proponía la supresión de la exención establecida en el artículo 7 e) de la Ley del Impuesto, para evitar la colusión de empresarios y trabajadores en la tramitación de los despidos improcedentes. En el Anteproyecto de modificación de la LIRPF publicado en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda se siguió la propuesta de la citada Comisión al fijarse en 2.000 euros el límite de la indemnización exenta. Sin embargo, el Proyecto de Ley finalmente aprobado por el Gobierno elevó a 180.000 euros el citado límite.

No obstante, la aplicación del porcentaje de reducción del 30% requiere que la renta deba imputarse a un periodo impositivo iniciado a partir de 2015. Y es que esto es precisamente lo que ocurre en este caso dado que resulta de aplicación la regla especial de imputación temporal prevista en el artículo 14.2 b) de la LIRPF según el cual:

«b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto».

En nuestro caso al haberse determinado el derecho a percibir la indemnización en virtud de una sentencia judicial que gana firmeza en 2015 será a este periodo impositivo en el que, según lo previsto en el artículo anteriormente transcrito, resulta exigible, siendo en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo de 2015 en la que deba declararse la renta obtenida.

En conclusión, por un lado, se encontrarían exentos 35.000 euros de los 40.000 euros a los que asciende el importe de la indemnización. Y, por otro, sobre los 5.000 euros percibidos en exceso con respecto a la indemnización legalmente reconocida se aplicará la reducción del 30%.

Finalmente, en lo que se refiere a la tributación de la prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único, el artículo 7 n) de la LIRPF establece su exención en la medida en que se cumplan las previsiones que en él se contienen. En concreto, exige tal precepto que las prestaciones por desempleo percibidas en su modalidad de pago único se destinen a las finalidades y en los casos previstos en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio.

Además, con efectos 1 de enero de 2013, la exención no está sujeta a límite alguno.

3.2. PUNTO 2.º TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LOS SOCIOS DE SOCIEDADES PROFESIONALES

Según se desprende del enunciado, don Guillermo es socio de una sociedad limitada profesional cuyo capital se reparte al 50% con otro socio. A efectos de calificar las rentas procedentes de los servicios que los socios de las sociedades profesionales le prestan a estas hay que estar a lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LIRPF (también redactado por la Ley 26/2014 incorporando un nuevo párrafo) que establece 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.

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.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados».

En relación con la aplicación de lo dispuesto en este artículo debe traerse a colación la contestación a la Consulta Vinculante número V1148/2015 (NFC053864), de 13 de abril, en la que se afirma lo siguiente:

«A efectos de analizar el alcance del último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, debe tenerse en cuenta que el mismo no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios. En dicha actividad deben distinguirse con carácter general a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, en dicho párrafo se exige que la actividad realizada esté incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, requisito que debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad, y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3.ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE de 29 de septiembre), esté matriculada en la Sección Primera de las Tarifas de dicho Impuesto, y también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección segunda de las tarifas de dicho Impuesto por la realización de dichas actividades.

Por lo tanto, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales.

Debe tenerse en cuenta al respecto que dicho ámbito no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), sino que es más amplio, al incluir a todas las actividades previstas en la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.

Además, será necesario igualmente que la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

Cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquel a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente podrán calificarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividad económica si el consultante estuviera dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, y en consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven "del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

En el presente caso, concurren ambos requisitos –actividad y régimen de afiliación a la Seguridad Social– en el consultante, por lo que las retribuciones satisfechas al consultante por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades profesionales.

Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que "La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades», referencia que debe entenderse realizada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre)"».

En consecuencia, en la medida en que el don Guillermo esté incluido en el Régimen especial de autónomos, la renta obtenida se calificará como rendimiento de actividades económicas. De acuerdo con la disposición adicional vigesimoséptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio:

«1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

(...)

2. No estarán comprendidos en el Sistema de Seguridad Social los socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios.

(...)».

Por otro lado, el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que:

«A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales».

Aplicando la normativa expuesta a los hechos descritos en el enunciado del supuesto resulta que la retribución pactada entre la sociedad y los socios profesionales se encuentra dentro de los parámetros previstos en el artículo 18.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) al ser la retribución que tienen reconocida (620.000 €) superior al 75 % del resultado de la sociedad antes de minorarlo en el importe de las retribuciones de los socios ($551.250 = 735.000 \times 75\%$).

Por otro lado, las retribuciones que perciban por su condición de administradores de la sociedad serán calificadas como rendimientos del trabajo de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.2 e) de la LIRPF que establece que: «En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: (...) e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos». Además, el tipo de retención aplicable en 2015 sobre dichas rentas será del 37 % (según lo establecido en la disp. adic. trigésimo primera.2, último párrafo de la LIRPF).

Debe recordarse, no obstante, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2 g) de la LIS, para que una sociedad y sus socios puedan ser consideradas partes vinculadas a efectos de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas se exige un porcentaje de participación de al menos el 25 % (frente al 5 % que se exigía en el art. 16 del texto refundido aprobado por el RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo).

Por otro lado, la retribución será gasto deducible en sede de la sociedad al haberse establecido en los estatutos el carácter remunerado del cargo⁸.

Además, es posible simultanear la retribución derivada de su condición de administrador con las retribuciones que deriven de la prestación de servicios profesionales, si bien la operación consistente en la prestación de servicios de representación y administración (los propios del cargo de administrador) no tienen la consideración de operación vinculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2 b) de la LIS, según el cual se consideran personas o entidades vinculadas: «Una entidad y sus consejeros o administradores, **salvo en lo correspondiente a la retribución**

⁸ Además, el artículo 15.1 e) de la LIS dispone ahora que no tendrán la consideración de liberalidades 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.

por el ejercicio de sus funciones». Esta constituye una novedad sustancial en el régimen de tributación de las rentas pues, hasta la publicación de la nueva LIS, no cabía sino entender que los servicios prestado por el administrador a su sociedad debían ser considerados una operación vinculada por lo que, de practicarse algún tipo de ajuste en relación con las mismas, este debía ser bilateral no pudiendo someterse a gravamen una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de personas o entidades vinculadas.

3.3. PUNTO 3.º TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DEL INMUEBLE SITO EN BENICÀSSIM

Los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 21 y 22 de la LIRPF, debiendo computarse como rendimiento íntegro la totalidad de las cantidades que por cualquier concepto perciba el arrendador del arrendatario.

El artículo 21 de la LIRPF dispone que:

«1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y **no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este.**

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) **Los provenientes de los bienes inmuebles**, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por este».

Por su parte el artículo 22 establece que:

«1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario».

En consecuencia, en la medida en que los gastos derivados de la utilización de la vivienda son soportados por el arrendador, pero repercutidos por contrato al arrendatario, el rendimiento íntegro a computar será la suma de la renta (14.400 €) y las cuantías percibidas del arrendatario para reembolsarle los gastos (7.350 €). Es decir, que los rendimientos íntegros serán de 21.750 euros.

Por otro lado, serán deducibles todos los gastos relacionados en el enunciado del supuesto:

Concepto	Importe
IBI	750
Agua	600
Luz	800
Comunidad de propietarios	2.200
Intereses préstamo hipotecario	3.000
Total	7.350

A efectos de determinar los gastos deducibles hay que estar a lo dispuesto en el artículo 23 de la LIRPF que, a estos efectos, agrupa el conjunto de gastos deducibles entre gastos necesarios para la obtención de los rendimientos y las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con este. A su vez, y en relación con la primera categoría de gastos, debe destacarse la regla según la cual los gastos correspondientes a los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien arrendado así como los de reparación y conservación no pueden exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros, pudiéndose deducir en los cuatro periodos impositivos siguientes con igual límite.

En nuestro caso, los rendimientos íntegros superan con creces los gastos correspondientes a los intereses del préstamo hipotecario destinado a la adquisición de la vivienda arrendada por lo que no se activa la aplicación del límite.

En lo que se refiere a las amortizaciones, el artículo 23.1 b) de la LIRPF dispone que:

«Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes: (...)

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con este, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo».

El RIRPF desarrolla este precepto en el artículo 14, apartados 1 y 2, que disponen que:

«1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, este se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un periodo superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1.^a de este Reglamento».

Por lo tanto, las amortizaciones fiscalmente deducibles ascienden a los siguientes importes:

Amortización inmueble $(250.000 \times 15.000/75.000 \times 3\%)^9$	7.500
Amortización mobiliario $(20.000 \times 10\%)^{10}$	2.000
Total amortizaciones	9.500

⁹ Tal y como dispone el artículo 14 del RIRPF, la amortización del inmueble se calcula sobre el coste de adquisición satisfecho, excluyendo la parte del valor de adquisición que corresponda al suelo. En nuestro caso la parte del valor catastral que corresponde al valor del suelo es del 20% (15.000/75.000).

¹⁰ Se entenderá que la amortización anual deducible por cada uno de los bienes cedidos cumple el requisito de efectividad, cuando su importe no exceda del resultado de aplicar a sus respectivos costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización que le corresponda de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998. Dentro de esta tabla se establece el siguiente coeficiente máximo de amortización:
Instalaciones, mobiliario y enseres: 10%.

Además, en la medida en que el arrendamiento lo es de vivienda habitual (tiene por objeto satisfacer las necesidades permanentes de vivienda del arrendatario) el rendimiento neto puede reducirse en un 60 % de acuerdo con lo dispuesto en el artículo (a diferencia de lo que ocurre con las reducciones por irregularidad aplicables sobre rendimientos del trabajo que se aplican sobre los rendimientos íntegros). En este sentido el artículo 23.2 de la LIRPF dispone que:

«En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente».

La Ley 26/2014 ha unificado en una única reducción (60 %) las dos existentes anteriormente (60 y 100 %).

3.4. PUNTO 4.º TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DEL INMUEBLE SITO EN LLANES

Señala el enunciado del supuesto que la vivienda de Llanes es disfrutada durante los meses de junio a octubre por la hermana de doña Lucía.

En lo que se refiere a la cuantificación de los rendimientos del capital inmobiliario constituidos a favor de determinados parientes dispone el artículo 24 de la LIRPF que:

«Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley».

Pues bien, los hermanos tienen la consideración de parientes colaterales por consanguinidad de segundo grado, por lo que, siendo una hermana de doña Lucía la persona que disfruta del inmueble, entra en juego la aplicación de esta regla. En efecto, dado que doña Lucía no le cobra a su hermana renta alguna por la utilización de la vivienda deberá integrar en la base imponible la cuantía resultante de aplicar lo dispuesto en el artículo 85 de la LIRPF (imputación de rentas inmobiliarias). En efecto, el artículo se remite para cuantificar la renta que como mínimo debe computarse en estos casos a lo dispuesto en el artículo 85 de la LIRPF (imputación de rentas inmobiliarias), también modificado por la Ley 26/2014. Según la nueva redacción de este precepto el porcentaje del 1,1 % determinante del importe de la renta resultará de aplicación cuando el valor catastral revisado haya entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores.

Dado que el valor catastral de la vivienda de Llanes fue revisado en 2004 (habiendo entrado en vigor en ese mismo año) el porcentaje aplicable para el cálculo del rendimiento del capital

mobiliario será del 2 % (para que resultase de aplicación el porcentaje del 1,1 % el valor catastral revisado debería haber entrado en vigor como máximo en 2005, último periodo impositivo de los diez anteriores al periodo impositivo de 2015).

Por otro lado, para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario deberá tenerse en cuenta el hecho de que el apartamento sea utilizado solo durante los meses de junio a octubre (cinco meses). En consecuencia, el rendimiento neto del capital inmobiliario será:

$$\text{Valor catastral} \times 2\% \times 5/12 \rightarrow 150.000 \times 2\% \times 5/12 = 1.250 \text{ euros}$$

Además, por los meses en los que el apartamento no se encuentra arrendado debe determinarse el importe de la renta inmobiliaria imputada en los términos previstos en el ya citado artículo 85 de la LIRPF. Es decir, la renta inmobiliaria imputada correspondiente a la vivienda de Llanes será del siguiente importe:

$$\text{Valor catastral} \times 2\% \times 7/12 \rightarrow 150.000 \times 2\% \times 7/12 = 1.750$$

En consecuencia, por la vivienda de Llanes se generan las siguientes rentas:

Rendimiento del capital inmobiliario	1.250
Imputación de rentas inmobiliarias	1.750

3.5. PUNTO 5.º TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE LA TRANSMISIÓN DE DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN PREFERENTE

La LIRPF otorga un tratamiento fiscal sumamente ventajoso a la transmisión de derechos de suscripción preferente. Al menos así lo será hasta el 31 de diciembre de 2016 pues la Ley 26/2014 ha venido a modificar –también– este régimen de tributación. Decimos que el régimen fiscal aplicable a las rentas que se generan con ocasión de la venta de derechos de suscripción preferente es sumamente ventajoso porque el citado régimen de tributación se traduce en un diferimiento del gravamen de las citadas rentas. Antes de analizar dicho régimen debe precisarse que para que este resulte de aplicación resulta necesario que los valores de los cuales proceden los derechos de suscripción preferente que se transmiten deben haber sido 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. Verificado el cumplimiento de este requisito previo, el artículo 37 de la LIRPF («Normas específicas de valoración» de determinadas ganancias y pérdidas patrimoniales) señala que: «Para la determinación del valor de adquisición **se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.**»

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cua-

les procedan tales derechos, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el periodo impositivo en que se produzca la transmisión».

Es decir, que la venta de los derechos de suscripción preferente determina una minoración del valor de adquisición de las acciones o participaciones de las cuales procedían los citados derechos, lo que provocará que la ganancia patrimonial que se genere en un momento posterior cuando se transmitan las citadas acciones o participaciones sea superior (al disminuir el valor de adquisición la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición se agrandará). Solo si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción fuese superior al valor de adquisición de las acciones, el citado exceso tributaría en el periodo impositivo en el que se produzca la transmisión de los derechos como ganancia patrimonial para el transmitente.

El Proyecto de Ley de Modificación de la LIRPF contenía una modificación del artículo 37.1 a) de la LIRPF que obligaba a los contribuyentes que realizaran este tipo de operaciones a tributar inmediatamente (en el periodo impositivo en el que se produjera la transmisión), disponiendo a tal efecto la modificación proyectada del artículo lo siguiente:

«El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores **tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión**».

Sin embargo, dicha modificación no entrará en vigor tal y como ya hemos expuesto, hasta el 1 de enero de 2017, de forma que hasta dicha fecha seguirá resultando de aplicación el régimen de diferimiento antes dicho.

En este sentido, y con efectos –también– 1 de enero de 2017, se introduce en la LIRPF una disposición transitoria vigésimo novena por el apartado noventa y cinco del artículo primero de la Ley 26/2014 en la que se establece que:

«Disposición transitoria vigésima novena. *Transmisiones de derechos de suscripción anteriores a 1 de enero de 2017.*

Para la determinación del valor de adquisición de los valores a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 37 de esta ley, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.»

Por otro lado, la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante número V0848/2010, de 28 de abril (NFC038013) [complementada por la número V2206/2010, de 4 de octubre (NFC039458)] ha resuelto las dudas relativas al régimen de tributación de las distintas opciones que se le plantean al obligado tributario. A saber:

- **Suscripción de acciones.** La entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportará la obtención de renta para aquellos. No obstante, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. La fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas será la que corresponda a las acciones de las cuales procedan [art. 37.1 a) de la LIRPF].
- **Transmisión en el mercado de los derechos de suscripción.** Las previsiones contenidas en el artículo 37.1 a) de la LIRPF respecto del tratamiento aplicable en la transmisión de derechos de suscripción resultarán aplicables a la transmisión de los derechos de suscripción derivados de la ampliación de capital con cargo a reservas. En consecuencia, el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción en el mercado minorará el valor de adquisición de las acciones de las que procedan. No obstante, si dicho importe superase el valor de adquisición de las citadas acciones, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el periodo impositivo en que se produzca la transmisión.
- **Venta al propio banco de los derechos de suscripción por los titulares de derechos de asignación gratuita por los derechos no ejercitados ni transmitidos en el mercado.** Dicha compensación tiene por objeto garantizar a aquellos la percepción de una determinada remuneración (normalmente se fija un precio fijo) con independencia de la valoración en el mercado de los derechos de asignación y de que los derechos adquiridos finalmente se ejerciten o no, por lo que no procede aplicar el tratamiento propio de la transmisión de los derechos de suscripción, sino el correspondiente a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1 a) de la LIRPF.

Respecto a los titulares de los derechos de suscripción adquiridos en el mercado, que no acudan a la ampliación de capital suscribiendo las acciones totalmente liberadas que les correspondan sino que perciban la citada compensación, resultará asimismo de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1 a) de la LIRPF.

Esta calificación comporta el sometimiento a **retención** de las cantidades satisfechas a los titulares de los derechos de suscripción de acuerdo con lo previsto en los artículos 90 a 94 del RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Por lo que respecta al importe obtenido por la venta de los derechos que no hayan sido adquiridos en el mercado, es decir, los que correspondan a los socios por tal condición, podrá aplicarse hasta el 31 de diciembre de 2014 la exención prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF en los términos previstos en dicho precepto¹¹.

¹¹ Tal exención solo resulta de aplicación a las operaciones que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2014 pues la exención prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF ha sido derogada con efectos 1 de enero de 2015.

En consecuencia, dado que en el supuesto planteado se informa de que el matrimonio se decide por vender los derechos de suscripción que le corresponden (10.000) en el mercado secundario, siendo el precio de cotización de los derechos en el momento de la venta de 0,17 euros obteniendo, en consecuencia, 1.700 euros por la venta de todos los derechos de suscripción que le corresponden, el valor de adquisición de las acciones se reduciría precisamente en dicho importe. Como ya se ha indicado en párrafos anteriores si la venta de los derechos de suscripción se realizara a partir del 1 de enero de 2017, el importe obtenido tributaría íntegramente como ganancia de patrimonio.

3.6. PUNTO 6.º TRANSMISIÓN DE LAS ACCIONES DE TELEFÓNICA, SA

En la transmisión de las acciones de Telefónica, SA, se genera una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, artículo en que se define esta categoría de renta como *las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimiento*.

En la cuantificación de la ganancia de patrimonio sometida a gravamen hay que estar a la regla específica de valoración prevista en el artículo 37.1 a) de la LIRPF, es decir, que esta vendrá determinada por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquella o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización. Además, hay que entender que no se ha producido ninguna circunstancia que haya determinado una minoración del valor de adquisición de las acciones (como la venta de derechos de suscripción o la adquisición de acciones en ampliaciones de capital liberadas).

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.2 de la LIRPF, cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar. Esta regla carecería de relevancia en el presente caso (se transmite la totalidad de la cartera) si no fuera porque a la ganancia patrimonial correspondiente a una parte de los valores transmitidos les resulta de aplicación lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la LIRPF. En la citada disposición transitoria se aprueban los coeficientes reductores de las ganancias patrimoniales que derivan de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 y que no se encuentren afectos a la realización de actividades económicas. Por lo tanto, a efectos de dar mayor claridad a la solución, distinguiremos por un lado las acciones adquiridas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 de las adquiridas con posterioridad.

a) Cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a las acciones adquiridas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 (10.000 acciones el día 2 de marzo de 1984 y 20.000 acciones el día 5 de agosto de 1991)

Como hemos anticipado, para el cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a estos títulos resulta determinante la aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria novena de

la LIRPF (apdo. primero, regla 2.^a) que, en relación con las acciones admitidas a negociación en un mercado secundario organizado, dispone que:

«2.^a) En los casos de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 37 de esta ley, las ganancias y pérdidas patrimoniales **se calcularán para cada valor, acción o participación** de acuerdo con lo establecido en la Sección 4.^a, del Capítulo II del Título III de esta ley.

Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, se efectuará la reducción que proceda de las siguientes:

a) Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá, en su caso, de acuerdo con lo previsto en la regla 1.^a) anterior. A estos efectos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 será la parte de la ganancia patrimonial resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005.

b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, se entenderá que toda la ganancia patrimonial se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 y se reducirá, en su caso, de acuerdo con lo previsto en la regla 1.^a) anterior.

3.^a) Si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en este apartado 1».

Además, debe llamarse la atención sobre el hecho de que la disposición transitoria novena se haya modificado teniendo por objeto la modificación introducida su paulatina supresión al fijarse en 400.000 euros el importe máximo de valor de transmisión de elementos patrimoniales a los que resultarán de aplicación los coeficientes reductores. Una vez superado dicho límite no procederá su aplicación a las ganancias patrimoniales que pudieran generarse a continuación.

Dispone la disposición transitoria novena en relación con esta cuestión lo siguiente:

«b) Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación lo señalado en esta disposición, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

c) Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar los siguientes porcentajes por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos:

(...)

d) Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, pero el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción señalada en la letra c) anterior a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado a la cuantía de la letra b) anterior no supere 400.000 euros.

e) Cuando el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006».

Por lo tanto, los pasos a seguir para cuantificar la ganancia de patrimonio sujeta a gravamen son:

- Cuantificación de la ganancia patrimonial con arreglo a lo previsto en el artículo 37.1 a) de la LIRPF.
- Determinación de la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006.
- Análisis de la superación o no del límite de 400.000 euros.
- Aplicación de los coeficientes reductores sobre la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.
- Cálculo de la ganancia patrimonial sometida a gravamen.

a) Acciones adquiridas el día 2 de marzo de 1984

En primer lugar, calculamos la ganancia patrimonial generada con ocasión de la transmisión de las acciones:

Valor de transmisión (10.000 acciones × 14 €/acción).....	140.000
Valor de adquisición (10.000 acciones × 2 €/acción).....	20.000
Ganancia de patrimonio.....	120.0000

A continuación determinamos la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, teniendo en cuenta que el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de 2005 de las acciones de Telefónica, SA es de 13,01 euros/acción:

Valor Impuesto sobre el Patrimonio 2005	130.100
(10.000 acciones × 13,01 €/acción)	
Valor de adquisición	20.000
Diferencia	110.100 ¹²

Ahora, procedería calcular la ganancia patrimonial reducida. Sin embargo, tal operación no será preciso realizarla en la medida en que el número de años en que las acciones han permanecido en el patrimonio del contribuyente hasta el 31 de diciembre de 1996, que excede de dos redondeado por exceso, es superior a cuatro años, por lo que la totalidad de la citada ganancia queda no sujeta.

Por lo tanto, la ganancia patrimonial sujeta a tributación correspondiente a los títulos adquiridos el 2 de marzo de 1984 es la siguiente:

Ganancia patrimonial total	120.000
Ganancia patrimonial no sujeta	110.100
Ganancia patrimonial sujeta	9.900

Además, debe tenerse en cuenta que dado que el valor de transmisión de estas acciones no excede de 400.000 euros, la totalidad de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 goza de la posibilidad de aplicar los coeficientes reductores.

b) Acciones adquiridas el día 5 de agosto de 1991

En primer lugar, calculamos la ganancia patrimonial generada:

Valor de transmisión (20.000 acciones × 14 €/acción)	280.000
Valor de adquisición (10.000 acciones × 2 €/acción)	60.000
Ganancia de patrimonio	220.000

¹² Al ser superior el valor de transmisión al valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de los títulos transmitidos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 es la diferencia entre este último valor y el valor de adquisición.

A continuación determinamos la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, teniendo en cuenta que el valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de 2005 de las acciones de Telefónica, SA es de 13,01 euros/acción:

Valor Impuesto sobre el Patrimonio 2005.....	260.200
(20.000 acciones × 13,01 €/acción)	
Valor de adquisición.....	60.000
Diferencia	200.200 ¹³

En este caso, dado que el valor de transmisión acumulado de los elementos transmitidos a partir del 1 de enero de 2015 excede 400.000 euros (dicha cifra asciende a 420.000 €) procede determinar la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que resta para alcanzar dicha cifra. Es decir:

Límite	400.000
Valor de transmisión operación anterior	140.000
Diferencia	260.000
Valor de transmisión segunda operación	280.000
Exceso	20.000

Por lo tanto, la ganancia patrimonial a reducir será:

$$200.200 \times (400.000 - 140.000)/280.000 = 185.900 \text{ euros}$$

Ahora, procede calcular la ganancia patrimonial reducida de la siguiente forma:

Número de años de permanencia hasta 31 de diciembre de 1996 (4 - 2)	2
Coeficiente reductor aplicable (25% × 2)	50%
Reducción aplicable (185.900 × 50%)	92.950

Por lo tanto, la ganancia patrimonial sujeta a tributación correspondiente a los títulos adquiridos el 2 de marzo de 1984 es la siguiente:

¹³ Al ser superior el valor de transmisión al valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de los títulos transmitidos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 es la diferencia entre este último valor y el valor de adquisición.

Ganancia patrimonial total	220.000
Ganancia patrimonial no sujeta	92.950
Ganancia patrimonial sujeta	127.050

b) Cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a las acciones adquiridas con posterioridad al 31 de diciembre de 1994 (10.000 acciones el día 13 de marzo de 1995 y 30.000 acciones el día 1 de diciembre de 1998)

En primer lugar, calculamos la ganancia patrimonial generada con ocasión de la transmisión de las acciones adquiridas el 13 de marzo de 1995:

Valor de transmisión (10.000 acciones $\times$ 14 €/acción)	140.000
Valor de adquisición (10.000 acciones $\times$ 3,5 €/acción)	35.000
Ganancia de patrimonio	105.000

Y, por último, calculamos la ganancia patrimonial generada con ocasión de la transmisión de las acciones adquiridas el 1 de diciembre de 1996:

Valor de transmisión (30.000 acciones $\times$ 14 €/acción)	420.000
Valor de adquisición (30.000 acciones $\times$ 8 €/acción)	240.000
Ganancia de patrimonio.....	180.000

Las ganancias patrimoniales así calculadas se integrarán y compensarán en la base imponible del ahorro con otras ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de un elemento patrimonial [arts. 46 y 49.1 b) de la LIRPF]. Además, de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria séptima podrá compensar en la base del ahorro pérdidas patrimoniales pendientes de compensación aun cuando estas se hubiesen integrado en los periodos impositivos correspondientes a 2013 y 2014 en la base imponible general (en dichos periodos impositivos las ganancias y pérdidas patrimoniales se integraban en la base general cuando su periodo de «generación» fuese inferior a 1 año).

3.7. PUNTO 7.º TRANSMISIÓN POR DON JOSÉ DE LAS ACCIONES A LA PROPIA SOCIEDAD

En estas operaciones en las que la sociedad procede a la adquisición de acciones propias para su inmediata amortización y consiguiente reducción de capital, los Tribunales (del orden admi-

nistrativo y jurisdiccional) vienen entendiendo que la operación es única, debiendo calificarse¹⁴ como reducción de capital con devolución de aportaciones.

Por lo tanto, y en la medida en que la reducción de capital se realiza con cargo a beneficios no distribuidos, la renta obtenida debe calificarse, en atención a lo dispuesto en el artículo 33.3 a) de la LIRPF, como rendimiento del capital mobiliario, debiendo tributar en la forma prevista en el artículo 25.1 a) de la LIRPF para los dividendos.

En consecuencia, el importe obtenido que excede del valor de las aportaciones realizadas al capital tributará como rendimiento del capital mobiliario.

Importe obtenido en la transmisión	1.750.000
Aportaciones al capital	100.000
Rendimiento del capital mobiliario	1.650.000

La obtención de dicho rendimiento del capital mobiliario determina la obligación a cargo de don José de presentar la declaración del IRPF (*ex art. 96 de la LIRPF*), lo que a su vez comportará la imposibilidad de aplicar el mínimo por ascendientes respecto de este.

3.8. PUNTO 8.º APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES

La Ley 26/2014 ha introducido también modificaciones en relación con los límites previstos en el artículo 52 de la LIRPF en el que se regulan los límites a la reducción de la base imponible por aportaciones a los Sistemas de Previsión Social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de la LIRPF.

¹⁴ El artículo 13 de la LGT dispone que «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

De acuerdo con la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 12 de noviembre de 2014 (NFJ056987) en el recurso número 391/2013 los rendimientos obtenidos por las operaciones de venta de títulos para su amortización responden a la finalidad de restituir las aportaciones de los socios mediante la pertinente reducción de capital, aceptándose por la Sala que siendo la finalidad perseguida en dicha reducción la de devolver aportaciones a los socios, se considera que la adquisición de acciones propias ocupa un papel instrumental en relación con la reducción de capital operada. Se está ante una cuestión de calificación, no de fraude ni simulación, excluyéndose la posibilidad de un supuesto de economía de opción, por lo que hay que estar a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley para lo cual se deben apreciar las operaciones realizadas en su conjunto. Al no respetarse la finalidad de la adquisición de las acciones propias, se aplica el artículo 75 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 (TRLISA), por lo que la renta obtenida tributa como rendimiento de capital mobiliario en cuanto al exceso sobre el valor de adquisición, que no es susceptible de reducción por irregularidad. [*Id.*, en el mismo sentido, SAN de 23 de febrero de 2011, rec. n.º 45/2010 (NFJ042178)].

En este sentido, la cuantía máxima en que se puede reducir la base imponible será la menor de las dos cantidades siguientes:

- 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio; o bien
- 8.000 euros anuales (y, además, 5.000 € anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa).

El importe de la reducción anual máxima –8.000 €– contrasta con el vigente hasta 31 de diciembre de 2014 –10.000 € y 12.500 € para los contribuyentes mayores de 50 años– habiéndose producido una notable reducción del límite, particularmente para los contribuyentes mayores de 50 años¹⁵.

En relación con la aportación realizada por don Guillermo al plan de pensiones del que es partícipe doña Lucía el artículo 51.7 de la LIRPF dispone:

«Además de las reducciones realizadas con los límites previstos en el artículo siguiente, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 2.500 euros anuales.

Estas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

Pues bien, el enunciado del supuesto señala que la aportación se realiza en el importe máximo previsto en la LIRPF, importe que con la modificación introducida por la Ley 26/2014 ha pasado de 2.000 euros anuales a 2.500. No obstante, para la aplicación de la reducción es necesario que doña Lucía no obtuviera rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas o las obtuviera en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

¹⁵ En la Propuesta número 19 del Informe de la Comisión de expertos para la reforma fiscal se señala que «Debería llevarse gradualmente la deducibilidad fiscal de las aportaciones anuales a tales sistemas hacia las proximidades de la media de las admitidas en los países de nuestro entorno sin perjuicio de no establecer límites para la aportación financiera a tales planes, con exención tributaria de las percepciones derivadas de las aportaciones financieras en exceso sobre el límite de la deducibilidad fiscal». Y es que en el propio informe se señala que de las estadísticas del IRPF se deduce que la aportación media a planes de pensiones fue de tan solo 1.375,00 euros en la declaración correspondiente al ejercicio 2011, correspondiendo el 31,8% del total de las aportaciones realizadas a contribuyentes con rentas superiores a 60.000 euros, siendo el valor medio de las aportaciones realizadas por estos contribuyentes de 4.329,60 euros. Concluye, a la vista de estos datos, que «sin duda con el actual sistema se benefician más de los planes de pensiones los contribuyentes con rentas más elevadas que los de las rentas más reducidas, no solo porque los primeros tienen mayor capacidad de ahorro sino porque, además, descuentan sus aportaciones al tipo marginal de gravamen que les corresponde, más elevado a medida que la renta gravada es más alta».

3.9. PUNTO 9.º APORTACIÓN A UN CIALP

La nueva disposición adicional vigésimo sexta de la LIRPF regula los denominados Planes de Ahorro a Largo Plazo, que pueden instrumentarse, bien mediante uno o varios seguros de vida (denominados Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo), o bien a través de depósitos y contratos financieros integrados en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo. Este último es el producto contratado por don Guillermo. Los requisitos –financieros– de este tipo de cuentas son:

- a) El contribuyente solo puede ser titular de un Plan de Ahorro a Largo Plazo de forma simultánea.
- b) Las aportaciones al Plan no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales en ninguno de los ejercicios de vigencia del Plan.
- c) La disposición del capital resultante del Plan únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales.
- d) La entidad de crédito (en el caso de las cuentas) deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85 % de la suma de las aportaciones efectuadas al depósito o contrato financiero. Es decir, que este tipo de producto admite cierto riesgo, aunque, como se ve, limitado a un 15 % de las aportaciones realizadas. El resto del capital lo garantiza la entidad de crédito.
- e) La CIALP se configura como un contrato de depósito de dinero celebrado por el contribuyente con una entidad de crédito, con cargo a la cual se podrán constituir uno o varios depósitos de dinero, así como contratos financieros de los definidos en el último párrafo del apartado 1 del artículo segundo de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en cuyas condiciones se prevea que tanto la aportación como la liquidación al vencimiento se efectuará en todo caso exclusivamente en dinero. Dichos depósitos y contratos financieros deberán contratarse por el contribuyente con la misma entidad de crédito en la que se haya abierto la CIALP. Los rendimientos se integrarán obligatoriamente en la Cuenta Individual y no se computarán a efectos del límite de la aportación anual máxima a la Cuenta.
- f) La CIALP deberá estar identificada singularmente y separada de otras formas de imposición. Asimismo, los depósitos y contratos financieros integrados en la Cuenta deberán contener en su identificación la referencia a esta última (CIALP) que quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta ley e integrarán depósitos y contratos financieros contratados a partir de dicha fecha.
- g) Las entidades contratantes deberán informar, en particular, en los contratos, de forma expresa y destacada, del importe del capital garantizado (mínimo del 85 %)

y la fecha de vencimiento del producto (al menos un año cuando la garantía fuese inferior al 100 %), así como de las condiciones financieras en que antes del vencimiento del seguro individual de vida, del depósito o del contrato financiero, se podrá disponer del capital resultante o realizar nuevas aportaciones.

- h) Asimismo, las entidades contratantes deberán advertir en los contratos, de forma expresa y destacada, que los contribuyentes solo pueden ser titulares de un único Plan de Ahorro a Largo Plazo de forma simultánea, que no pueden aportar más de 5.000 euros al año al mismo, ni disponer parcialmente del capital que vaya constituyéndose, así como de los efectos fiscales derivados de efectuar disposiciones con anterioridad o posterioridad al transcurso de los cinco años desde la primera aportación.

En definitiva, en el año en que se realiza cada una de las aportaciones no existe ninguna consecuencia fiscal para el contribuyente.

Sin embargo, estos productos presentan el atractivo de que, cumplidos los requisitos ya comentados y no habiendo dispuesto de las cantidades impuestas en la Cuenta Individual, los rendimientos generados estarán exentos en virtud de un nuevo supuesto de exención incluido en la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF. Se trata este de un régimen que se ha introducido en la LIRPF producto de las propuestas realizadas al efecto por la Comisión de Expertos para la Reforma fiscal, para la que en relación con el ahorro a largo plazo resultaba necesario fomentar la neutralidad, sosteniéndose que el tratamiento que se ofrecía a los sistemas de ahorro basados en el envejecimiento y en situaciones de dependencia y, particularmente, el que se ofrecía a los Planes de Pensiones resultaba especialmente favorable frente a otro tipo de productos. En este sentido, se afirma en la introducción del informe entregado al Gobierno que:

«En cuanto al ahorro a largo plazo, la Comisión cree necesario mantener el actual tratamiento fiscal de los fondos de pensiones, dado el fuerte ritmo de envejecimiento de la población de nuestro país, la reciente reforma del sistema de pensiones y la ausencia de sistemas de pensiones privados alternativos de carácter obligatorio. Al objeto de ampliar la competencia entre activos destinados a tal fin, se propone, igualmente, extender el tratamiento aplicado a los planes de pensiones a las cuenta de ahorro que cumplan con los requisitos de indisponibilidad y asignación a estas instituciones».

3.10. PUNTO 10. TRIBUTACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN DE LA VENTA POR DON JOSÉ DE LA FINCA RÚSTICA Y POSTERIOR CONSTITUCIÓN DE UNA RENTA VITALICIA

La renta que se pone de manifiesto con ocasión de la transmisión de la finca rústica tiene la naturaleza de ganancia patrimonial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la LIRPF. Dicha ganancia patrimonial se calcula por diferencia entre el valor de adquisición (minorado en el importe de los gastos inherentes a la transmisión) y el valor de adquisición. Hasta el 31 de diciembre de 2014 el valor de adquisición de los inmuebles (y, en su caso, sobre su amortización)

debía ser objeto de actualización mediante la aplicación de los coeficientes de actualización que para cada año se aprobaban por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley 26/2014 ha modificado el artículo 35 de la LIRPF (en el que se contemplaban las reglas anteriormente descritas), suprimiendo la posibilidad de actualizar el valor de adquisición de los inmuebles. Esta circunstancia determinará un incremento de la carga tributaria a que se verán sometidas las ganancias patrimoniales inmobiliarias generadas a partir del 1 de enero de 2015 frente a la que soportaban con anterioridad.

Sin embargo, para casos como el del enunciado del presente apartado (constitución de una renta vitalicia con el importe obtenido en la transmisión de un inmueble) se ha incorporado al texto de la ley un nuevo supuesto de exención a condición de reinversión. En efecto, en el artículo 38 de la LIRPF, que ya contiene dos supuestos de exención a condición de reinversión (por un lado, el de la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual a condición de que el importe total obtenido en la transmisión de la misma se destine a la adquisición de una nueva vivienda habitual, y, por otro, el de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones representativas de la participación en el capital de entidades de nueva o reciente creación por las que se hubiese aplicado la deducción prevista en el art. 68.1 de la LIRPF siempre que el importe total obtenido se reinvierta en acciones o participaciones de las citadas entidades), se ha añadido un tercer supuesto. Tal supuesto es el que afectará a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de cualquier elemento patrimonial a condición de que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. A diferencia de los dos supuestos de exención a condición de reinversión ya citados en los que la exención es total cuando se reinvierte el importe total obtenido en la transmisión, en este nuevo supuesto de exención a condición de reinversión se limita el importe de la exención al fijarse en 240.000 euros la cantidad máxima total que podrá destinarse a la constitución de rentas vitalicias. De esta forma, cuando el importe obtenido sea superior a 240.000 euros solo quedará exenta de tributación la parte de la ganancia patrimonial que se corresponda con un valor de transmisión de 240.000 euros, mientras que la cantidad que exceda de dicho importe sí estará exenta.

Pues bien, en el enunciado se señalaba que el importe del valor de transmisión de la finca rústica transmitida asciende a 350.000, importe superior a los 240.000 euros previstos en el artículo 38.3 de la LIRPF. En consecuencia, procede calcular la parte de la ganancia patrimonial correspondiente a un valor de transmisión equivalente a 240.000 euros pues, como ya se ha dicho, solo dicho importe queda exento de tributación.

Ganancia patrimonial obtenida:

Valor de transmisión (350.000 – 10.000)	340.000,00
Valor de adquisición	55.000,00
Ganancia patrimonial	285.000,00
Ganancia patrimonial exenta [(240.000 × 285.000/340.000)]	201.176,47

4. COMENTARIO SOBRE OTRAS CUESTIONES QUE SE DESPRENDEN DEL ENUNCIADO DEL SUPUESTO Y QUE NO SE ENCUENTRAN DIRECTAMENTE TRATADAS EN LOS APARTADOS ANTERIORES

4.1. IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS DE LA VIVIENDA DE CECEDA (ASTURIAS)

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 de la LIRPF procederá imputar la renta inmobiliaria correspondiente a este inmueble. Dado que su valor catastral fue revisado en 2009 y que ha estado a disposición de sus titulares durante todo el periodo impositivo la renta que deberá integrar en la base general del impuesto asciende a 825 euros ($75.000 \times 1,1\%$).

4.2. TRIBUTACIÓN CONJUNTA

La LIRPF contempla la posibilidad de que determinados contribuyentes acumulen sus rentas y tributen de forma conjunta por esta obligación tributaria. Tales contribuyentes son aquellos que se encuentran integrados en alguna de las modalidades de unidad familiar previstas en el artículo 82 de la LIRPF. En concreto, en nuestro supuesto don Guillermo y doña Lucía, junto con sus hijas, constituyen una de esas unidades familiares a las que se refiere el artículo 82 por lo que podrán optar por la aplicación de este régimen). Las características de este régimen de tributación son:

- Acumulación de las rentas de todos los miembros de la unidad familiar, sometándose a gravamen de forma unitaria.
- Responsabilidad conjunta y solidaria de todos los miembros de la unidad familiar de las deudas tributarias.
- Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.
- En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, se aplicará, con independencia del número de miembros integrados en la misma, el importe del mínimo personal, incrementado o disminuido en su caso para el cálculo del gravamen autonómico en los términos previstos en el artículo 56.3 de esta ley.
- Para la cuantificación del mínimo a que se refiere el apartado 2 del artículo 57 (mínimo del contribuyente incrementado por razón de la edad) y el apartado 1 del artículo 60 (mínimo de discapacidad), ambos de esta ley, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

- En ningún caso procederá la aplicación de los citados mínimos (del contribuyente) por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda por el mínimo por descendientes y discapacidad.
- En el caso de nuestros contribuyentes, por tratarse de la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta ley, se reducirá en 3.400 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.
- Serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en periodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

4.3. TRIBUTACIÓN DE LA DACIÓN EN PAGO REALIZADA POR DOÑA ANA (EMPLEADA DEL HOGAR)

La dación en pago realizada por doña Ana tiene la naturaleza de ganancia o pérdida patrimonial determinándose su importe por la diferencia entre el valor de adquisición del bien que se cede, en este caso la vivienda habitual del deudor, y el valor de transmisión de la misma, determinado en el presente caso por el valor de la deuda que se extingue a cambio. Dicha ganancia o pérdida **se integrará, en principio, en la base imponible del ahorro**, al derivarse de la transmisión de un inmueble por el contribuyente.

Pues bien, en este caso doña Ana obtiene una ganancia patrimonial de 50.000 euros al ser el valor de la deuda pendiente en el momento en el que se realiza la dación en pago (250.000 €) superior, precisamente en dicho importe, a su valor de adquisición (200.000). Sin embargo, el artículo 33.4 d) de la LIRPF establece la exención de este tipo de ganancias patrimoniales en los siguientes términos:

«d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda».

Esta norma fue añadida en el artículo 33 de la LIRPF por el artículo 122.Uno de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos.

DIRECTIVA 2014/95/UE SOBRE DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA: UN PASO MÁS HACIA LA INFORMACIÓN INTEGRADA

Julián Rebolo Palacios

Profesor Asociado. UNED

Ana Isabel Segovia San Juan

Profesora Titular de Universidad. UNED

EXTRACTO

La información financiera resulta incompleta para comprender la realidad de las empresas y establecer su verdadero valor. Los inversores y otros grupos interesados en la información corporativa toman, cada vez más, sus decisiones basándose no solo en la información financiera, sino también en la información no financiera que tiene en cuenta aspectos sociales, medioambientales y de gobernanza. La divulgación de este tipo de información por parte de las empresas, conjuntamente con las previsiones de futuro, los riesgos a que se ven sometidas y la forma de gestionarlos, incrementarán la credibilidad y la reputación de las organizaciones.

La Unión Europea, tomando conciencia de esta realidad, ha aprobado la Directiva 2014/95/UE, sobre divulgación de información no financiera e información sobre diversidad, con el fin de incluir este tipo de información en las cuentas anuales de las grandes empresas.

En este artículo examinamos esta nueva directiva comunitaria y, avanzando un paso más, la analizamos considerando sus interrelaciones con la nueva corriente internacional sobre información integrada, que aboga por la creación de un nuevo paradigma orientado a la divulgación de la información corporativa a través de un informe único en el que se integre toda la información de las organizaciones, apoyado en el uso de nuevas herramientas tecnológicas.

Palabras claves: información integrada, información no financiera, directiva europea, responsabilidad social corporativa y sostenibilidad.

Fecha de entrada: 19-02-2015 / Fecha de aceptación: 15-03-2015 / Fecha de revisión: 16-04-2015

DIRECTIVE 2014/95/UE. DISCLOSURE OF NON FINANCIAL INFORMATION: TOWARDS INTEGRATED REPORTING

Julián Rebolo Palacios

Ana Isabel Segovia San Juan

ABSTRACT

Financial information is not enough to make decision about the company and to determine their real value. Investors and other stakeholders interested in the financial information of a company concentrate their decisions nowadays on non-financial as well as financial information including social and environmental aspects and corporate governance. The divulgation of this kind of information by the companies, together with the future predictions, the risks they face and the way they manage them, will increment the credibility and reputation of the companies.

The European Union, becoming aware of this reality, has approved the Directive 2014/95/UE as regards disclosure of non-financial and diversity information, with the aim of including this kind of information in the financial statements of the large companies.

In this article we examine this new european directive and, going a step further, we analyse it considering its interrelations with the new international trend about integrated reporting. The integrated reporting stands for the creation of a new paradigm oriented to the disclosure of the corporative information through a single report where all the information of the organizations is integrated supported with the use of new technological tools.

Keywords: integrated reporting, non-financial information, EU Directive, corporate social responsibility and sustainability.

Sumario

1. Introducción
2. Carencias de la información financiera
3. Necesidades de los usuarios de la información
4. Definición de información no financiera
5. Usuarios de la información corporativa
6. Trayectoria de la información no financiera hasta el momento actual
 - 6.1. Informes de RSC y sostenibilidad
 - 6.2. Informes de gobierno corporativo
7. Situación actual en la Unión Europea: Directiva 2014/95/UE
 - 7.1. Motivación y objetivos de la directiva
 - 7.2. Información divulgada
 - 7.3. Ámbito de la aplicación y alcance de la información
 - 7.4. Evaluación de la aplicación de la directiva
 - 7.5. Formato de la información
 - 7.6. Verificación
8. Hacia el Informe Integrado
 - 8.1. Herramientas y estandarización de la información divulgada
9. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

La información financiera ha alcanzado un alto grado de madurez. En los últimos años se ha trabajado en la obtención de una convergencia en la normalización contable en el ámbito internacional derivada, principalmente, de la globalización de la economía y de la necesidad de ofrecer una información relevante y estandarizada.

En esta evolución ha sido crucial la labor de diferentes organismos contables tanto en el ámbito internacional como nacional. En el ámbito internacional destacan el International Accounting Standard Board (IASB), emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF), el Financial Accounting Standard Board (FASB) en Estados Unidos, emisor de las Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), así como la Unión Europea en lo relativo a la incorporación y normalización de esta información en sus directivas, dentro de su ámbito de influencia. En España han sido fundamentalmente el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) quienes han liderado los avances en la emisión de normas y realización de estudios orientados hacia dicha normalización.

Sin embargo, la información financiera presenta algunas carencias al no contemplar otros aspectos relevantes para la empresa tales como la información relativa al capital intelectual, humano, social, a las prácticas de buen gobierno o a su repercusión en el medio ambiente. Toda esta información, que suele conocerse bajo el término de *información no financiera*, se publica actualmente, en mayor o menor medida, en diferentes formatos al margen de las cuentas anuales, sin que exista, por el momento, un único documento generalmente aceptado integrador de todas estas materias.

Si bien es cierto que las empresas elaboran cada vez más este tipo de información no financiera a través de informes de gobierno corporativo, Responsabilidad Social Corporativa (RSC), sostenibilidad y otros, unas veces como respuesta a normas legales de obligado cumplimiento y otras por recomendaciones de organizaciones nacionales o internacionales, o incluso de manera voluntaria, la información no financiera adolece de una serie de deficiencias como son, esencialmente, su falta de homogeneidad, su carácter fragmentado, la dificultad para ser manejada, tanto por los interesados en recibirla como, incluso, por las empresas que la emiten, con los consiguientes problemas de eficiencia, comparabilidad y verificación.

Estas deficiencias se subsanarían con un proceso de estandarización y normalización que respondiese a criterios de relevancia, interconexión, homogeneización, comparabilidad, manejabilidad, equilibrio, visión estratégica y verificabilidad (AECA, 2012).

La Unión Europea, preocupada también por esta situación, ha decidido estudiar e incluir entre sus disposiciones la mejora de la divulgación de la información sobre sostenibilidad, incluyendo factores sociales y medioambientales, para identificar riesgos y aumentar la confianza de inverso-

res y consumidores. Para ello, en noviembre de 2014 ha publicado la Directiva 2014/95/UE, por la que se modifica la legislación sobre cuentas anuales, en lo que respecta a información no financiera e información sobre diversidad para determinadas grandes empresas y grupos, dando así un decidido impulso normativo a estos temas.

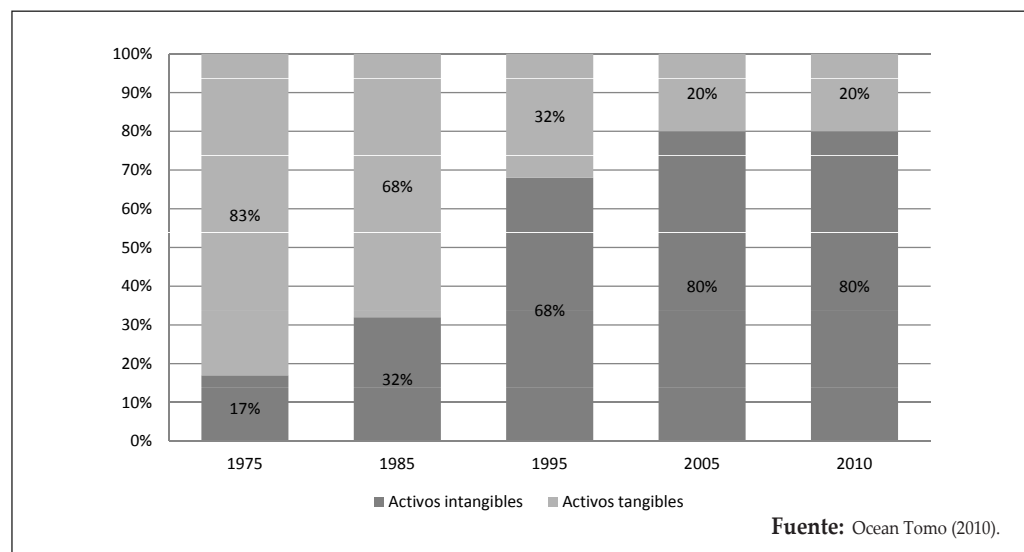
En este contexto, resulta importante encontrar la herramienta adecuada para ofrecer la información financiera y no financiera como un todo, esto es, de manera integral. En los últimos años se han venido desarrollando diferentes iniciativas cuyo objetivo es ofrecer estos datos en un solo documento o «Informe Integrado».

Desde la perspectiva internacional, el International Integrated Reporting Committee (IIRC) es la institución que viene trabajando de una manera más decidida en el desarrollo de la información integrada y, en el ámbito nacional, es la AECA quien ha tomado la iniciativa en este campo.

2. CARENCIAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Según el estudio de Ocean Tomo (2010), empresa estadounidense dedicada al asesoramiento en productos y servicios financieros relacionados con los activos intangibles de la industria, el valor de la empresa explicado en el año 2010 por los datos de la información financiera suponía únicamente el 20% de la valoración total que se hacía de las empresas del S&P 500, frente al 83% de 1975. Es decir, en 1975 el valor de los activos intangibles era de un 17% de la valoración de estas empresas, porcentaje que se incrementa hasta el 80% en 2010.

Componentes de valor de mercado de empresas del S&P 500



RODRÍGUEZ (2010), citando a LOW y SIESFELD (1998), hace referencia a que más de un tercio de las decisiones de inversión se toman por la consideración de la información no financiera.

Según PricewaterhouseCoopers «en los últimos años las variables claves de valor de negocio [*drivers*] han cambiado. La capitalización de mercado está determinada en gran medida por el valor de los intangibles» (PWC, 2014), y se hace eco de un análisis de la revista *Intellectual Asset Management*, según la cual en 1975 solo el 16,8% de la capitalización de mercado se basaba en los valores contables intangibles, porcentaje que se había convertido en el año 2005 en el 79,7%.

Con independencia del grado de precisión de las cifras ofrecidas, así como de los criterios para su cálculo, estos estudios suponen una muestra del consenso general en el sentido de que la información financiera no aporta datos suficientes para la valoración que se hace de las empresas, cada vez más condicionada por elementos intangibles ajenos a los que se ofrecen en las mediciones puramente financieras. En ocasiones, estos elementos serán de muy difícil o imposible cuantificación, como es el caso del valor de la reputación de una organización, el de sus conocimientos o el de su capital humano, entre otros muchos. Sin embargo, resulta necesario hacer un esfuerzo para ofrecer una información sobre estas materias, si no cuantitativa sí, al menos, de forma cualitativa, en lo que se viene denominando como «información narrativa», de tal manera que aquellos interesados en los datos que ofrece la empresa puedan obtener una mejor imagen de la misma, facilitando información suficiente sobre todos aquellos elementos que muestren su verdadero valor y poder hacer comparaciones con la información aportada por otras entidades.

3. NECESIDADES DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN

La utilidad de la información financiera ya comenzó a cuestionarse a principios de los años 90 del siglo XX en los países anglosajones. Como dice GARCÍA-OLMEDO (1999), «en Estados Unidos eran frecuentes declaraciones del siguiente tenor: "Los estados financieros son incompletos" (*American Accounting*). «Hay que innovar las prácticas de información» (*Financial Executive Foundation*). "Es necesaria una investigación sobre las necesidades insatisfechas de los usuarios de los estados contables" (*ASEC-Accounting Standards Executive Committee of AICPA*). Comentarios parecidos tenían lugar en otros países, como en Canadá o en el Reino Unido, donde el Instituto Escocés de Auditores acababa de publicar el documento "*Making Corporate Reports Valuable*"¹ que, sin rodeos, denunciaba que "el modelo de información financiera no es satisfactorio"».

Esta insatisfacción fue el motivo de la creación del Comité Especial sobre la Información Financiera por parte del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) que, después de tres años de trabajo, en los que ocho subcomités de estudio fueron analizando las opiniones de los

¹ Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS [1988].

usuarios de la información, emitió el «*Improving Business Reporting - A Customer Focus*» (AICPA, 1994), conocido como Informe Jenkins, que supone el punto de partida básico y fundamental para el estudio de las necesidades de información que los usuarios requieren de las empresas.

Entre sus recomendaciones figuraba: (1) la necesidad de proporcionar más información con una perspectiva de futuro, incluyendo planes de gestión, las oportunidades, los riesgos y las incertidumbres de medición; (2) la concreción de factores que generen valor a largo plazo, incluidas las medidas no financieras que indiquen cómo se están realizando los procesos clave del negocio; (3) el desarrollo y mantenimiento de un modelo integral de información que atienda a las necesidades de los usuarios; (4) la adopción de un enfoque a largo plazo que recoja una visión del futuro del entorno empresarial y de las necesidades futuras de información de los usuarios; y (5) la participación de los auditores en la verificación de la información aportada por las empresas (AICPA, 1994).

A pesar del tiempo transcurrido, ya se han cumplido veinte años de la emisión del Informe Jenkins, la cantidad de datos y opiniones recogidos, la profundidad y rigurosidad de los trabajos, la coincidencia del análisis de la situación en cuanto a las necesidades de los usuarios de información no financiera con el momento actual y los procesos subsiguientes para su verificación, sitúan aún hoy las conclusiones del estudio en un marco de plena vigencia.

4. DEFINICIÓN DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA

Resulta necesario realizar una aproximación a lo que podemos entender como información no financiera. «De una forma sencilla, podríamos decir que la información no financiera es todo aquello que no es información financiera. Según ECCLES y KRZUS (2010), la información no financiera es un término amplio aplicable a toda la información para accionistas y otros *stakeholders* [grupos de interés] que no es definida por una norma de Contabilidad o un cálculo de una medida basada en una norma contable» (AECA, 2012). Son varias las definiciones que se han ofrecido a lo largo de los últimos años; algunos autores la relacionan con su carácter de voluntariedad (MCBRIDE, 1997), otros como valor de los intangibles (BLACK et ál., 1999), otros como información que incluye factores como las condiciones económicas generales, los cambios tecnológicos en los sectores industriales de los clientes, o nuevos productos competidores (COHEN et ál., 2000). Se puede consultar el trabajo de PROTIN et ál. (2014), en el que realizan una revisión de la literatura desde 1980 hasta 2012 sobre la evolución experimentada por este concepto, concluyendo que la información financiera puede definirse como aquella que cubre toda la información cuantitativa o cualitativa que se ofrece fuera de los estados financieros, que no son producidos a partir de los sistemas de contabilidad y de información financiera, y que no tienen una conexión directa y fácil de medir con el desempeño financiero.

La información no financiera es, por tanto, un término impreciso que englobaría informes de RSC, de sostenibilidad, medioambientales, de gobierno corporativo, de gestión y aquellos

otros que ofrezcan información que pueda afectar de una manera directa o indirecta al desempeño de las organizaciones, siempre que esta información no esté recogida por las normas contables.

5. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CORPORATIVA

La difusión de la información corporativa, entendida tanto en su vertiente financiera como no financiera, como proceso de comunicación que es, tiene a los usuarios o receptores de la misma como uno de los elementos clave de dicho proceso.

La identificación de quiénes son los agentes interesados en la información será una cuestión fundamental para orientarla tanto en los contenidos que debe ofrecer, como en la forma en que se divulgará.

El Informe Jenkins, que tiene precisamente su origen en la insatisfacción de los usuarios con la información corporativa, centra su estudio básicamente en dos tipos de usuarios: los inversores y los acreedores (AICPA, 1994) y, dentro de ellos, con mayor profundidad en aquellos que realizan estas funciones de manera profesional. No obstante, a pesar de poner el foco en estos grupos de usuarios, también menciona otros interesados y explica los motivos que tienen para la utilización de la información corporativa: gestores de la empresa, empleados, competidores, reguladores, entorno académico, medios de comunicación y otros usuarios.

Siendo este estudio uno de los más destacables en los orígenes de la investigación sobre las necesidades de los usuarios, podemos referirnos a las últimas publicaciones, con el objeto de observar si ha cambiado en alguna medida el grupo de interesados en recibir la información empresarial. El Marco Internacional de la Información Integrada (IIRC, 2013) destaca a los proveedores de capital financiero como principales usuarios a los que se dirige el informe integrado, sin dejar de lado a otros grupos que se muestran interesados en la creación de valor por la organización, como son los empleados, clientes, proveedores, socios comerciales, comunidades locales, legisladores, reguladores y responsables políticos.

PricewaterhouseCoopers (PWC, 2014) analiza una muestra de inversores profesionales y analistas como máximos interesados en la información corporativa, trabajo en el que se expone la demanda de información con mayor contenido, más allá de la puramente financiera, ofreciéndose de manera integrada.

No ha variado, por tanto, la definición de los grupos de interés en la información corporativa a lo largo del tiempo. Resulta evidente que, a pesar de que puedan ser muchas y de muy diversa índole las partes que se muestren interesadas por la información de las organizaciones, serán aquellas que tengan un mayor interés económico y capacidad para adoptar decisiones, en cuanto a la colocación y gestión de sus recursos, los principales destinatarios de la información de las empresas.

6. TRAYECTORIA DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA HASTA EL MOMENTO ACTUAL

Admitida la necesidad de una información más amplia para la toma de decisiones que aquella que aporta la información financiera, tanto en cuanto a los contenidos, como a su orientación hacia el futuro y cómo se explica su gestión del riesgo, e identificados quiénes son los destinatarios a los que se debe dirigir la información, cabe preguntarse cuál ha sido la información de tipo no financiero que han ido aportando las organizaciones y en qué informes se ha concretado.

Podemos identificar dos grandes áreas que engloban la información no financiera desde las últimas décadas del siglo XX: los informes de RSC y sostenibilidad, por una parte, y los informes de gobierno corporativo, por otra, si bien en muchas ocasiones cada uno de estos tipos de informes han entrado en el ámbito del otro.

6.1. INFORMES DE RSC Y SOSTENIBILIDAD

La RSC, que puede definirse como «el compromiso voluntario de las empresas con el desarrollo de la sociedad y la preservación del medio ambiente, desde su composición social y un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con quienes interactúa» (AECA, 2004), ha ido ampliando sus límites de actuación desde sus inicios. Según MONEVA (2008) inicialmente aparece en la década de 1970 la denominada «auditoría o balance social», como forma innovadora que recogerá nuevos factores sobre aspectos sociales en los que repercute la acción de la empresa; en las siguientes décadas, años 80 y 90, se incorpora la información medioambiental, a partir del Informe Brundtland (ONU, 1987), posteriormente asumido por la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro en 1992. John B. ELKINGTON (1997) acuñará el concepto *Triple Bottom Line* en referencia a los tres objetivos que debe perseguir la empresa: *profit, people and planet*, es decir, prosperidad económica, justicia social y calidad medioambiental. Este nuevo modelo de información conducirá a los informes de sostenibilidad.

Todo este bagaje teórico cristalizó en 1997 en la creación de Global Reporting Initiative (GRI), organización sin ánimo de lucro, cuyo fin es impulsar la elaboración de memorias de sostenibilidad en todo tipo de organizaciones. GRI se fundó por CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economie), bajo los auspicios del programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). CERES se define como una organización cuyo objetivo es movilizar una red de inversores y empresas para acelerar y ampliar la adopción de prácticas empresariales sostenibles y soluciones con el fin de construir una economía mundial próspera y saludable.

GRI redactó un marco para la elaboración de memorias de sostenibilidad, cuyo uso se ha extendido en todo el mundo y desde su primera redacción en el año 2000, ha sido actualizado en

sucesivas versiones². El marco, que incluye la guía para la elaboración de memorias, establece los principios e indicadores que las organizaciones pueden utilizar para medir y dar a conocer su desempeño económico, ambiental y social (GRI 2013a, b). Como veremos más adelante, la Unión Europea, ha reconocido expresamente al GRI, entre otros, como una de las fuentes que pueden ofrecer un marco internacional para facilitar este tipo de información. En el **cuadro I** se recogen las categorías, subcategorías y aspectos tratados en la Guía GRI 4, para la elaboración de las memorias de sostenibilidad, publicada en noviembre de 2013, y en él puede observarse la gran diversidad de información contemplada (económica, medioambiental y de desempeño social y, dentro de esta, las prácticas laborales y el trabajo digno, los derechos humanos, la sociedad y la responsabilidad sobre los productos).

² Desde su primera versión GRI ha ido publicando y actualizando este marco para la elaboración de las memorias: GRI – G1 (publicado en 2000); GRI – G2 (2002); GRI – G3 (2006); GRI – G3.1 (2011) y GRI – G4 (2013).

Cuadro I. GRI 4: Categorías, subcategorías y aspectos tratados en la guía

Categorías y aspectos de la guía GRI4			
Categoría	Economía	Medio ambiente	
Aspectos	• Desempeño económico • Presencia en el mercado • Consecuencias económicas indirectas • Prácticas de adquisición	• Materiales • Energía • Agua • Biodiversidad • Emisiones • Efluentes y residuos • Productos y servicios • Cumplimiento regulatorio • Transporte • General • Evaluación medioambiental de los proveedores • Mecanismos de reclamación en materia ambiental	
Categoría	Desempeño social		
Subcategorías	Prácticas laborales y trabajo digno	Derechos humanos	Sociedad
Aspectos	• Empleo	• Inversión	• Comunicaciones locales • Salud y seguridad de los clientes
			.../...

Categoría	Desempeño social			
	Prácticas laborales y trabajo digno	Derechos humanos	Sociedad	Responsabilidad sobre productos
Subcategorías				
.../...	• Relaciones entre los trabajadores y la dirección • Salud y seguridad en el trabajo • Capacitación y educación • Diversidad e igualdad de oportunidades • Igualdad de retribución entre mujeres y hombres • Evaluación de las prácticas laborales de los proveedores • Mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales	• No discriminación • Libertad de asociación y negociación colectiva • Trabajo infantil • Trabajo forzoso • Medidas de seguridad • Derechos de la población indígena • Evaluación • Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos • Mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos	• Lucha contra la corrupción • Política pública • Prácticas de competencia desleal • Cumplimiento regulatorio • Evaluación del impacto social de los proveedores • Mecanismos de reclamación por impacto social	• Etiquetado de los productos y servicios • Comunicaciones de mercado-tecnia • Privacidad de los clientes • Cumplimiento regulatorio
Fuente: GRI, «Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad» (2013a).				

El modelo utilizado por GRI es, sin duda, el que se ha consolidado de forma más determinante en el ámbito internacional. En agosto de 2014, 6.463 organizaciones habían emitido sus informes desde el año 2000 en las diferentes versiones del marco, de las que 427 son españolas (con un total de 1.122 informes emitidos), cifras que año tras año se van incrementando³.

No obstante, además de la guía GRI, existen otros estándares que han estructurado las normas de RSC, según recoge STRANDBERG (2010), como son los Principios de Responsabilidad Social de las Empresas del Pacto Mundial de las Naciones Unidas, que aportan una plataforma política y un marco práctico, divididos en cuatro áreas principales (derechos humanos, normas laborales, medio ambiente y lucha contra la corrupción); los principios AA1000 del Instituto Accountability, constituidos por una serie de normas para que las organizaciones identifiquen, prioricen y respondan a los desafíos de su sostenibilidad y establezcan un compromiso con los grupos de interés; la norma SA 8000, de la organización Social Accountability International (SAI) enfocada hacia las condiciones de trabajo; la norma SGE21, impulsada por la organización Forética, de gestión ética y socialmente responsable; o la norma ISO 26000, de la Organización Internacional de Normalización (ISO), que establece una serie de principios de RSC (gobernanza, prácticas de operación justa –*fair operating practices*–, intereses de los consumidores, participación y desarrollo de la comunidad).

La existencia de tal variedad de normas ha sido objeto de crítica, por la posible saturación de los grupos a los que se dirigen si bien, aun siendo distintas, la mayoría son compatibles. «Algunos de los promotores de los estándares cooperan para aumentar las posibilidades de combinar las iniciativas» (STRANDBERG, 2010). En esta línea, GRI mantiene «alianzas estratégicas» con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), el Pacto Mundial de las Naciones Unidas (*United Nations Global Compact*, UNGC), siendo de gran importancia su colaboración con la Organización Internacional de Normalización (ISO), en el desarrollo de la norma ISO 26000:2010 de Responsabilidad Social, contribuyendo activamente con el proceso de internacionalización de su puesta en práctica (GRI 2014a).

6.2. INFORMES DE GOBIERNO CORPORATIVO

Tras una serie de trabajos e informes publicados en numerosos países desde los años 80 del siglo XX, en relación con el control societario, entre los que destacan el denominado Informe COSO (*The Report of Nacional Comisión on Fraudulent Financial Reporting - Treadway Report*) de 1987 y el Informe Blue Ribbon Committee (1988), en Estados Unidos, o el Informe Cadbury (1992), en el Reino Unido, la OCDE inició un proceso en 1999 respaldado por los ministros de

³ Datos obtenidos de: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Reports-List-1999-2014.zip> [a fecha 31 de agosto de 2014].

sus países miembros, para establecer unos Principios de Gobierno Corporativo, «proporcionando una orientación específica para la puesta en marcha de iniciativas de carácter legislativo y reglamentario tanto en países de la OCDE como en otros no-miembros» (OCDE, 2004).

En el año 2002 los ministros de la OCDE encargaron al Grupo Directivo sobre Gobierno Corporativo de la OCDE una revisión de tales principios, como consecuencia de los estudios y experiencias en esta materia, tanto en países asociados como no asociados a esta Institución.

En el preámbulo se manifiesta que los principios «centran su atención sobre las sociedades con cotización oficial, tanto financieras como no financieras». Sin embargo, «en la medida en que resultasen aplicables, podrían constituir también un instrumento muy útil para mejorar el gobierno corporativo en las sociedades sin cotización oficial, tales como empresas de propiedad privada y las empresas propiedad del Estado».

Se define el gobierno corporativo como las relaciones entre la dirección de las empresas, su consejo de administración, los accionistas y otros grupos de interés, remarcando la contribución de la eficacia del gobierno corporativo para «generar el grado de confianza necesario para el funcionamiento correcto de una economía de mercado». El marco del gobierno corporativo también debe extenderse a otros aspectos como son la ética en los negocios, la conciencia de las empresas sobre intereses medioambientales y sociales de las comunidades en las que desarrollan su actividad.

En Estados Unidos, la Ley Sarbanes-Oxley de 2002 que define como su propósito el de «proteger a los inversores y mejorar la exactitud y fiabilidad de las informaciones reveladas por las empresas de conformidad con las leyes de valores» establece, entre otras cuestiones, unos estándares para el ejercicio del buen gobierno corporativo tanto por los consejos de administración como por la dirección de todas las empresas que coticen en la Bolsa de Estados Unidos, la responsabilidad de los administradores y otros temas de transparencia.

En España, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, introduce una modificación en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores⁴, con el fin de incluir la obligación para todas las sociedades anónimas cotizadas de hacer público con carácter anual un informe de gobierno corporativo. Los preceptos que se establecen con esta ley, daban así soporte normativo de mayor rango a los informes sobre buen gobierno corporativo que ya venían siendo publicados desde 2008, de conformidad con la Circular 4/2007, de 27 de diciembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), en la que se concretaba el modelo de informe anual, y que ha sido actualizado con el nuevo *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas* en febrero de 2015.

La Unión Europea, por su parte, en su Directiva 2013/34/UE, mediante la cual actualiza los requerimientos sobre los estados financieros anuales, consolidados y otros informes afines, intro-

⁴ Apartado tres de la disposición final quinta de Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible («BOE» de 5 de marzo), mediante el que incluye el Capítulo VI del Título IV «Del informe anual de gobierno corporativo» en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

duce la obligación de incluir en los informes de gestión, que forman parte de las cuentas anuales, una declaración sobre la gobernanza empresarial y, en especial, una referencia al código de gobernanza empresarial al que la empresa esté sujeta, el que haya decidido voluntariamente y toda la información pertinente sobre las prácticas de gobernanza empresarial aplicadas que excedan de las requeridas por la legislación nacional.

Todo este corpus normativo en los diferentes ámbitos de actuación muestra de una forma clara la preocupación de las diferentes organizaciones y administraciones por los temas de buen gobierno, elevando su regulación a los mayores rangos normativos, constituyendo estos una parte muy importante de la información no financiera facilitada por las empresas.

No obstante, esta regulación se establecía, en general, para las empresas cotizadas y grupos de empresas y queda únicamente como recomendación, en el mejor de los casos, para otro tipo de organizaciones. Las últimas corrientes exponían la necesidad de ofrecer este tipo de información de gobierno corporativo en la mayor cantidad posible de organizaciones (OLCESE, A., 2005; LONGINOS, J.; ARCAS, N.; MARTÍNEZ, I. M. y OLMEDO, I., 2012; Ministerio de Empleo y Seguridad Social, Estrategia Española de RSE, 2014)⁵. La reciente publicación de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, eleva a rango normativo de obligado cumplimiento las pautas más relevantes sobre el gobierno de las empresas para la generalidad de sociedades de capital.

7. SITUACIÓN ACTUAL EN LA UNIÓN EUROPEA: DIRECTIVA 2014/95/UE

La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, contiene los principios generales contables de la reforma europea de las cuentas anuales, derogando las Directivas 78/660/CEE (Cuarta Directiva), que trataba de las cuentas anuales y la Directiva 83/349/CEE (Séptima Directiva) que trataba de las cuentas consolidadas de las sociedades. También modifica la Directiva 2006/43/CE, sobre auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas. La Directiva de 2013 supone la reforma total de la información financiera, sobre la base de la armonización internacional y la introducción de las normas internacionales de información financiera.

Hasta la publicación de la Directiva 2013/34/UE, en la que se incluye una referencia a la información que debe incluirse en el informe de gestión y a la declaración por parte de las em-

⁵ OLCESE, A. (2005) se refiere a la información sobre el gobierno corporativo en empresas familiares, empresas del sector público y cajas de ahorros; LONGINOS, J.; ARCAS, N.; MARTÍNEZ, I. M., y OLMEDO, I. (2012), tratan las empresas de la economía social, y en el documento del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, Estrategia Española de la RSE (2014) se refiere a empresas del sector público y el fomento de la divulgación de esta información en todas las entidades privadas que voluntariamente quieran publicarla.

presas sobre temas relacionados con la gobernanza empresarial, las directivas europeas se centran únicamente en la información financiera. Este nuevo enfoque, que se consolida y refuerza con la nueva Directiva 2014/95/UE supone un cambio trascendental en la orientación de la información corporativa.

La situación actual de la información no financiera en la Unión Europea viene determinada, por tanto, por la aprobación en octubre de 2014 de la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo⁶, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE, antes mencionada, en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y grupos empresariales, ampliando así los temas sobre los que deben informar las empresas.

7.1. MOTIVACIÓN Y OBJETIVOS DE LA DIRECTIVA

La Directiva 2014/95/UE se asienta en la búsqueda de mejoras en la transparencia de la información no financiera de las empresas que estableció como una necesidad la Comisión Europea en su Comunicación al Parlamento Europeo titulada «Acta del Mercado Único –Doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza– "Juntos por un nuevo crecimiento"» adoptada el 13 de abril de 2011, en la que señala la necesidad de aumentar la transparencia de la información social y medioambiental facilitada por las empresas de todos los sectores a un nivel alto, similar en todos los Estados miembros. La necesidad de mejorar la divulgación de información en estos dos campos se reiteró mediante la presentación de una propuesta legislativa en la Comunicación de la Comisión titulada «Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas», adoptada el 25 de octubre de 2011.

El Parlamento Europeo reconocía la importancia de la divulgación de información sobre la sostenibilidad en sus Resoluciones de 6 de febrero de 2013 sobre responsabilidad social de las empresas tituladas, respectivamente, «Comportamiento responsable y transparente de las empresas y crecimiento sostenible» y «Promover los intereses de la sociedad y un camino hacia la recuperación sostenible e integradora», manifestando la necesidad de combinar la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente.

En este contexto, la divulgación de información no financiera debe contribuir a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad. El Parlamento Europeo instó a la Comisión a presentar una propuesta legislativa sobre divulgación de información no financiera por parte de las empresas, atendiendo a criterios de flexibilidad, teniendo en cuenta la naturaleza multidimensional de la RSC y la diversidad de políticas de RSC aplicadas por las empresas, ofreciendo al mismo tiempo un nivel suficiente de comparabilidad que respon-

⁶ Publicada el 15 de noviembre de 2014 en el Diario Oficial de la Unión Europea.

da a las necesidades de los inversores y otros grupos de interés, así como a la necesidad de ofrecer a los consumidores un acceso sencillo a la información.

7.2. INFORMACIÓN DIVULGADA

La nueva directiva, en la modificación que realiza sobre la Directiva 2013/34/UE, añade un artículo 19 bis, prescribiendo la obligatoriedad de incluir datos sobre el modelo de negocio, políticas de la empresa en relación con su negocio, resultados de dichas políticas y riesgos relacionados con las actividades de la empresa.

En el séptimo considerando de la Directiva 2014/95/UE se establece que en los estados no financieros de las grandes empresas, además de las cuestiones medioambientales y sociales, deberán tratarse otras relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, describiéndose las políticas, resultados y riesgos vinculados a esas cuestiones.

La directiva concreta algunos de los aspectos que deben detallarse en la información ofrecida por las empresas, tanto en su repercusión actual como en los efectos previsibles futuros. (1) En relación con el medio ambiente se deberá informar sobre aspectos tales como la salud y la seguridad, el uso de energía renovable y no renovable, las emisiones de gases de efecto invernadero, el consumo de agua y la contaminación atmosférica. (2) En lo que respecta a las cuestiones sociales y relativas al personal, medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto del derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y seguridad en el lugar de trabajo y el diálogo con las comunidades locales, y las medidas adoptadas para garantizar la protección y el desarrollo de esas comunidades. (3) Por lo que se refiere a los derechos humanos, a la lucha contra la corrupción y al soborno, prevención de las violaciones de los derechos humanos y sobre los instrumentos existentes para luchar contra la corrupción y el soborno.

La sensibilidad manifestada por la Unión Europea en estas materias entronca con los Principios para la Inversión Responsable de la ONU de 2006 para la inversión inclusiva y las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales de 2011.

Otro punto que debe ser considerado por la información no financiera es la relación de las empresas con sus cadenas de suministro y subcontratación, de manera pertinente y proporcionada, con el fin de detectar, prevenir y atenuar los efectos adversos existentes y potenciales. Sobre este tema, cabe señalar que, aunque la Unión Europea manifiesta su preocupación por la incidencia negativa que puede resultar de las relaciones de las empresas dentro de las cadenas de suministro y subcontratación, el Marco Internacional de la Información Integrada del IIRC sostiene como uno de los componentes sobre los que se debe informar en el Informe Integrado los efectos de la organización tanto negativos como positivos en la cadena de creación de valor, entendiendo en un sentido más amplio la responsabilidad de las organizaciones con su entorno.

La Directiva 2014/95/UE establece la obligación de hacer pública, en la declaración sobre la gobernanza empresarial recogida en el informe de gestión, una descripción de la política de diversidad aplicada en relación con los órganos de administración, dirección y supervisión de la empresa en lo referente a cuestiones tales como la edad, el género, la formación y la experiencia profesional, los objetivos de esa política de diversidad, la forma en que se ha aplicado y los resultados de dicha aplicación en el periodo de presentación de informes. Este precepto se incluye para ofrecer una información apoyada sobre la idea de que la diversidad de competencias y puntos de vista de los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión de las empresas facilita una mejor comprensión de la organización empresarial y de los negocios de la empresa, permitiendo a los miembros de esos órganos ejercer una crítica constructiva de las decisiones de la dirección y ser más receptivos a las ideas innovadoras, combatiendo así la semejanza de los puntos de vista de los miembros. La diversidad contribuye, de esta forma, a una supervisión eficaz de la dirección y a una gobernanza más satisfactoria de la empresa. Es importante, pues, mejorar la transparencia con respecto a la política de diversidad aplicada. Con ello se informa al mercado de las prácticas de gobierno corporativo y se presiona indirectamente a las empresas para que aumenten la diversidad de sus consejos de administración.

Otras de las modificaciones que incluye esta directiva son: (1) la relacionada con la información de los pagos efectuados a Administraciones públicas, ya contemplada en la Directiva de 2013, pero en la que la Comisión Europea deberá considerar en un informe que tiene que elaborar antes del 21 de julio de 2018 la posibilidad de introducir una obligación para las grandes empresas de presentar, con carácter anual, un informe por país para cada Estado miembro y país tercero en el que operen, que contenga información sobre, al menos, los beneficios obtenidos, los impuestos sobre beneficios pagados y las subvenciones públicas recibidas; (2) la forma de aplicar las modificaciones establecidas por esta directiva a los informes consolidados; y, (3) la responsabilidad de los órganos de administración, dirección y supervisión de las empresas sobre la redacción y publicación de los informes financieros y no financieros de la empresa, de acuerdo a las normas aplicables.

7.3. ÁMBITO DE LA APLICACIÓN Y ALCANCE DE LA INFORMACIÓN

La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo que resulta modificada por la actual de 2014 incluye un apartado relativo a otros informes afines de ciertos tipos de empresas. Estos informes afines se refieren al contenido del informe de gestión (art. 19 de la directiva) y a la declaración sobre gobernanza empresarial (art. 20). La Directiva 2014/95/UE modifica la anterior básicamente en estos dos artículos.

La nueva directiva añade un artículo 19 bis y dispone la obligación de incorporar un informe no financiero al informe de gestión para las grandes empresas de interés público, estableciendo que estas serán las que superen un número medio de empleados superior a 500 durante el ejercicio económico, eximiendo así de esta obligación a las pequeñas y medianas empresas.

Adicionalmente, dado que muchas de las empresas que están dentro del ámbito de aplicación de la directiva forman parte de grupos de empresas, estas deberán elaborar informes conso-

lidades de gestión, para que la información concerniente a esos grupos de empresas pueda llegar a los socios y a terceros. Asimismo, con el fin de alcanzar los objetivos de comparabilidad y coherencia de la información que las empresas deben publicar, es preciso coordinar las normativas de los diferentes países que regulan los informes consolidados de gestión.

En relación con lo anterior, y a la vista de la sensibilidad cada vez mayor que los grupos de interés muestran sobre la información no financiera ofrecida por las organizaciones, resulta destacable que la obligatoriedad en la difusión de este tipo de información no se circunscribe exclusivamente a las grandes empresas cotizadas, sino a todo tipo de entidades que tengan un interés público y un peso importante en la economía de cada país, definida en función del número medio de empleados, pero que también podría ampliarse en futuras revisiones a otras según el total del balance y del volumen de negocios neto, tal como se cita en el considerando decimocuarto de la directiva. Igualmente se deja a criterio de los estados miembros la posibilidad de exigir a otras empresas y grupos no sujetos a esta norma la divulgación de la información no financiera, sin que esto afecte a las pequeñas y medianas empresas. Por otra parte, y aun cuando en una primera fase de su implantación no se requieran los informes no financieros para las pequeñas y medianas empresas, a partir del año 2020, fecha que se tiene como horizonte para la consolidación del sistema, sí sería muy conveniente que se implantasen formularios con datos básicos cuya cumplimentación resulte sencilla para las pequeñas y medianas empresas, atendiendo igualmente a sus volúmenes de negocio, total de balance y número de empleados.

Entre las cautelas que la Unión Europea establece para la publicación de esta información está la de permitir a los Estados miembros la regulación de la omisión, en casos excepcionales, de aquella información relativa a acontecimientos inminentes o cuestiones en curso de negociación cuando, en la opinión debidamente justificada de los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión, la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente la posición comercial de la empresa, siempre que esa omisión no impida una comprensión fiel y equilibrada de la evolución de los negocios, los resultados y la situación de la empresa y del impacto de su actividad.

La información se divulgará siempre que esa información sea «pertinente y proporcionada». La Unión Europea remarca la necesidad de que la información facilitada sea adecuada sobre aquellos aspectos respecto de los que existen más probabilidades de que se materialicen los principales riesgos de efectos graves, junto con los aspectos sobre los que dichos riesgos ya se han materializado, estableciendo una ponderación en cuanto a la evaluación de las dimensiones y gravedad de los hechos. Este tema es tratado con mucha atención por el Marco Internacional de la Información Integrada del IIRC como uno de los principios que deben guiar el informe, la materialidad, que vendrá determinado por los límites de los informes (*the concept of the reporting boundary*), y que resultará un aspecto crítico en los procesos de verificación de la información ofrecida, máxime cuando la divulgación de determinadas informaciones pudiera dar lugar a una pérdida significativa de la ventaja competitiva, en cuyo caso el marco internacional admite, de manera extraordinaria, revelaciones de carácter general sobre los asuntos, en lugar de ofrecer detalles específicos.

7.4. EVALUACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA

Resulta de interés la referencia que se hace en la Directiva al informe que la Comisión debe elevar al Parlamento y al Consejo Europeo en relación con su aplicación a las grandes empresas no admitidas a negociación en un mercado regulado, evaluando su eficacia, orientación y métodos, informe que deberá estar publicado con fecha límite el 6 de diciembre de 2018, acompañándose, si procede, de propuestas legislativas al respecto.

Los Estados miembros de la Unión Europea tienen un plazo de dos años para transponer la directiva a su ordenamiento jurídico y las empresas deberán atender esta regulación al año siguiente del vencimiento del plazo de la transposición, es decir, las medidas legales, reglamentarias y administrativas para la aplicación de la directiva deberán estar en vigor en los Estados miembros antes del 6 de diciembre de 2016 y se aplicarán a las empresas en lo que respecta al ejercicio económico que comienza a partir del 1 de enero de 2017.

Con esta directiva, la Unión Europea se suma a la tendencia internacional de elaboración y divulgación de la información no financiera, con un decidido esfuerzo de legislación positiva.

AECA (2010), siguiendo a UNEP y GRI (2005) y KPMG (2006), distingue tres procedimientos en cuanto a la elaboración de los informes de RSC, según el grado de intervención estatal: obligatorio, auto-regulación y voluntario. La Unión Europea, con esta directiva, adopta la línea de legislar, de forma obligatoria, la información no financiera, para las organizaciones de mayor tamaño.

7.5. FORMATO DE LA INFORMACIÓN

Los Estados miembros deberán establecer los marcos normativos, ya sean nacionales, de la Unión Europea o internacionales en los que las empresas deberán basarse para la divulgación de esta información y dichas empresas tienen que especificar en qué marco se han basado.

Por ello, quedan ahora pendientes los aspectos formales de la divulgación de esta información, siendo estos, a nuestro modo de ver un tema de gran importancia por la repercusión que tienen en la homogeneidad, comparabilidad y verificabilidad de la información suministrada.

Por una parte, se deja en manos de los Estados miembros el establecimiento de los marcos normativos para la divulgación de la información. Por otra, se encomienda a la Comisión Europea la preparación de una serie de directrices no vinculantes sobre la metodología aplicable, en lo que se puede entender como el «marco europeo». Las iniciativas de GRI, en relación con los sistemas establecidos y mejorados de manera continua a través de sus guías, llevan un gran camino recorrido tanto por los contenidos de las memorias que propone como por la solidez de la implantación y consolidación en las empresas que se han ido adhiriendo a este estándar.

De hecho, en el noveno considerando de la Directiva 2014/95/UE, se reconoce expresamente al GRI, entre otros⁷, como una de las fuentes que pueden ofrecer un marco internacional para facilitar este tipo de información. El resto de organizaciones que menciona, aun ofreciendo principios y normas de gran calidad, no tienen un sistema tan completo, desarrollado, estructurado y disponible para su uso. Por su parte, el GRI, una vez publicada la Directiva 2014/95/UE, ha emitido un comunicado con el título «GRI Directrices para los informes de sostenibilidad (G4) y la Directiva Europea de divulgación de información no financiera» (GRI 2014b), en el que incluye un anexo con la correspondencia entre los requisitos de información exigidos por la directiva y la referencias a los puntos de la Guía G4 en la que se contempla el tratamiento de esa información y en algunos casos los indicadores propuestos por GRI para su evaluación.

El mandato de la directiva a la Comisión Europea sobre las directrices no vinculantes en relación con la metodología aplicable a la presentación de la información no financiera incluye el establecimiento de indicadores clave de resultados no financieros, de carácter general y sectorial, con el fin de facilitar la divulgación pertinente, útil y comparable de información no financiera por parte de empresas de la Unión Europea, preparando estas directrices una vez consultados los grupos de interés que puedan verse afectados. Este mandato deberá sustanciarse como muy tarde el 6 de diciembre de 2016.

7.6. VERIFICACIÓN

En el artículo 19 bis se incluye una doble regulación en cuanto a la verificación de los informes: por una parte, quienes ejerzan la función de auditoría legal tendrán que comprobar que se ha facilitado este informe no financiero; y, por otra, los Estados miembros podrán exigir la comprobación de la información facilitada en el informe por un «prestador independiente de servicios de verificación», aspecto este último que deberá ser objeto de desarrollo normativo.

Los procesos de verificación pueden ser de una gran complejidad, al tratarse en muchos casos de información narrativa y, por tanto, de difícil o imposible cuantificación. En estos procesos de verificación deberán cuidarse aspectos sobre la información ofrecida relativos a su fiabilidad, materialidad y límites del informe, no utilización de revelaciones genéricas que no aporten valor a la información y el uso de indicadores claves de rendimientos (KPI)⁸ y de riesgo (KRI)⁹ suficientemente explicativos. Dado que la información no financiera debe tener algunos de sus

⁷ En la traducción española de la directiva el GRI (Global Reporting Initiative) figura como «Iniciativa Mundial de Presentación de Informes». El resto de instituciones mencionadas son: EMAS (Eco-Management and Audit Scheme, o Reglamento Comunitario de Ecogestión y Ecoauditoría), Líneas directrices de la OCDE, Pacto Mundial de las Naciones Unidas, ISO 26000:2010 y los Principios de la OIT (Organización Internacional del Trabajo).

⁸ KPI: Key Performance Indicator.

⁹ KRI: Key Risk Indicator.

componentes orientados hacia el futuro, en cuanto a la información que debe ofrecer sobre los posibles riesgos y la manera de afrontarlos, los procesos de verificación deberán examinar la información facilitada en ejercicios anteriores sobre los mismos y la repercusión real en la que se han materializado dichos riesgos, de forma ponderada con la información ofrecida, de tal manera que esto dará un imagen del detalle, consistencia y fiabilidad de los informes de la organización, lo que incidirá en el grado de confianza que les otorgarán los usuarios de la información, tanto en la información como en los responsables de su divulgación. Esta comparación entre información prospectiva ofrecida en informes anteriores también debe hacer referencia a la consecuencia que haya podido tener la materialización de los riesgos en los rendimientos financieros.

8. HACIA EL INFORME INTEGRADO

El apartado 4 del nuevo artículo 19 bis que introduce la Directiva 2014/95/UE establece que cuando una empresa elabore un informe separado que incluya la información exigida por esta directiva, los Estados miembros podrán eximir a dicha empresa de la obligación de elaborar el estado no financiero que se regula en ella, siempre que este informe separado se publique conjuntamente con el informe de gestión, o bien dentro de un plazo no superior a seis meses contados a partir de la fecha de cierre del balance, en el sitio de internet de la empresa, y se haga referencia a él en el informe de gestión.

La evolución de la información corporativa debería conducir a la elaboración de un informe único que, con sus debidos desarrollos, referencias y correspondencias, dé respuestas a la mayor parte de la pluralidad de interesados.

Coincidimos con MORALES (2011) cuando diagnostica que «en la actualidad algunas compañías están elaborando un único informe que suma el informe de sostenibilidad (o responsabilidad corporativa) con el informe financiero. Esta suma no aporta más valor que la lectura por separado de ambos informes; los contenidos se han elaborado de manera aislada, por unidades independientes dentro de la organización y que, normalmente, no han hablado más que en el momento de la maquetación para darles un aire común. [...] El Informe Integrado incluirá información económica, pero no como un anexo de cuentas y balances, sino los indicadores relevantes para mostrar estas conexiones de creación de valor. [...] Compañías que ya tienen un recorrido en elaborar informes de sostenibilidad y que en muchos casos lo presentan de manera conjunta, que no integrada, con los informes económicos, tienen mucho trabajo realizado. Su siguiente reto es adelantarse a la regulación y marcar el camino a seguir».

Siendo la Directiva de 2014 de la Unión Europea un paso decisivo en la implementación de mayor información corporativa que, sin duda, redundará en un incremento de la transparencia de las empresas, aquellas organizaciones con vocación de liderazgo tanto en la comunicación como en el desarrollo de su negocio y en las relaciones con otros grupos de interés, deberán orientarse hacia un modelo de información integrada.

Las entidades que ya están informando a través de memorias basadas en el estándar GRI 4 cuentan con una gran parte del trabajo hecho, si bien deberán profundizar en la aplicación de los criterios del Marco Internacional de la Información Integrada del IIRC.

8.1. HERRAMIENTAS Y ESTANDARIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN DIVULGADA

En relación con el mandato de la Directiva 2014/95/UE para que la Comisión Europea prepare las directrices para introducir indicadores clave de resultados en el proceso de la divulgación de información no financiera, ECCLES y KRZUS (2010), ya hablaban de la utilización de las nuevas tecnologías y, en especial de internet, como herramienta para difundir una mayor cantidad de datos que los que podrían comunicarse a través de otro material impreso. Igualmente deben desarrollarse sistemas de medición para evaluar resultados y políticas no financieras. Estos sistemas de medición requieren la colaboración interna entre las distintas unidades de la empresa para el conocimiento y desarrollo de sus funciones: las mejores decisiones que refuerzan una estrategia sostenible serán hechas para la compañía como un todo.

Deben buscarse formas para facilitar el acceso a la información que se adapten a los principales grupos de interés y eviten una sobrecarga de información al incluir todo en un único informe (KPMG, 2010). Una de las claves para el desarrollo de sistemas de comunicación de la información es el establecimiento de un lenguaje estándar generalmente admitido mediante el cual se puedan divulgar los datos que ofrecen los informes.

En este terreno se deberá tener en cuenta la utilización de la taxonomía XBRL (eXtended Business Reporting Language), desarrollada por el consorcio internacional XBRL International Incorporated, con implantación actualmente en veintitrés países¹⁰.

En Estados Unidos XBRL fue adoptado por el AICPA en el año 2000 y por la SEC (Securities and Exchange Commission – Comisión del Mercado de Valores norteamericana) y a partir de ese momento lo fueron implantando multitud de importantes organismos internacionales.

La Unión Europea ha propuesto, para la comunicación entre las autoridades supervisoras bancarias y el Parlamento Europeo (proyecto COREP – Common Reporting), hacer obligatorio el uso del XBRL para el depósito de cuentas a partir de 2018 (AECA, 2012); GRI, a partir de 2013, ha «invitado» a las organizaciones que suministran información bajo sus orientaciones a que adopten este estándar.

¹⁰ Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, China, Corea, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, India, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Reino Unido, Sudáfrica, Suecia, Suiza y Turquía. Además tiene representación en el IASB y en la Unión Europea, y están en trámite de incorporación países latinoamericanos como son Argentina, Brasil, Colombia, Chile, México y Uruguay.

En España, su representación la ostenta AECA que ha publicado su documento «Información Integrada: el cuadro integrado de indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL» en septiembre de 2012. Grandes empresas españolas como BBVA, Enagás, Inditex, Indra y Telefónica ya utilizan este estándar para divulgar sus informes y ha sido incorporado por entidades como el Banco de España, la CNMV, el Registro Mercantil, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) o la base de datos INFORMA, para el tratamiento de datos.

9. CONCLUSIONES

Los estados financieros, aun siendo suministrados con el mayor rigor, no aportan información suficiente sobre la valoración de las organizaciones, al dejar al margen la denominada información no financiera. Diferentes estudios evidencian que los agentes que tienen que adoptar sus decisiones basan estas, cada vez en mayor medida, en otro tipo de información, diferente a la estrictamente financiera.

Como consecuencia de la necesidad de hacer frente a estas carencias y de aportar la información requerida por los usuarios de la información corporativa, son muchas las instituciones que han volcado sus esfuerzos en crear estándares para paliar estas limitaciones, destacando la utilización por parte de las empresas de informes de RSC, sostenibilidad y gobierno corporativo.

La Unión Europea, haciéndose eco de estas carencias, ha aprobado la Directiva 2014/95/UE para incluir en los informes de gestión de las grandes empresas información de tipo no financiero y ampliar la información sobre la diversidad de los órganos de administración, dirección y supervisión de la empresa, con el mandato para la preparación de una metodología aplicable a la presentación de la información no financiera, que incluya indicadores clave de resultados no financieros.

Sin embargo, se puede objetar que la divulgación de este tipo de informes puede resultar inconexa, siendo conveniente la coordinación con instrumentos ya consolidados de información no financiera tales como el Marco Internacional de la Información Integrada del IIRC, desde el punto de vista metodológico, y con las herramientas tecnológicas como el sistema XBRL (eXtended Business Reporting Language), con sus taxonomías para la difusión de la información, que provocarán un cambio en los modelos de información ofrecidos por las organizaciones.

La Unión Europea, consciente de la rápida evolución de los marcos internacionales y de las tecnologías aplicadas a la difusión de la información, ha establecido unos periodos de entre dos y cuatro años a partir de la entrada en vigor en diciembre de 2014 de la Directiva 2014/95/UE para preparar directrices metodológicas y emitir informes sobre la aplicación de la propia Directiva en diversas materias, que sin duda darán lugar a una revisión y actualización de los procedimientos que en ella se establecen.

El reto más importante, una vez que se han sentado las bases normativas para la divulgación de la información no financiera, será el de intentar conseguir una integración, o al menos una con-

fluencia, de los principios, marcos y guías que permita lograr una mayor eficacia en la publicación y análisis de la información, sin renunciar a la debida flexibilidad que facilite su orientación a las múltiples dimensiones de las organizaciones y de la propia RSC.

El objetivo que deben marcarse las organizaciones es ofrecer la información de una forma que permita su gestión, comparación y verificación, atendiendo a principios de relevancia, materialidad, sencillez y orientación hacia el futuro, apoyándose en las herramientas tecnológicas de cada momento, para alcanzar los más altos estándares de transparencia y confianza en la divulgación de la información corporativa y en el propio desempeño de las empresas.

Bibliografía

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) [1994]: «Improving Business Reporting - A Customer Focus. Meeting the Information Needs of Investors and Creditors», *Report of the Special Committee on Financial Reporting*, págs. 4-8, Nueva York.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [2004]: «Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa», *Documentos AECA, Responsabilidad Social Corporativa*, n.º 1, pág. 21, Madrid.

- [2010]: «Normalización de la Información sobre Responsabilidad Social Corporativa», *Documentos AECA, Responsabilidad Social Corporativa*, n.º 7, pág. 24, Madrid.
- [2012]: «Información Integrada: El cuadro integrado de indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL». *Documentos AECA, Responsabilidad Social Corporativa*, n.º 8, *Nuevas Tecnologías y Contabilidad*, n.º 10, *Principios y Normas de Contabilidad*, n.º 28, pág. 15 y págs. 26-27, Madrid.

BLACK, E. L.; CARNES, T. A. y RICHARDSON, V. J. [1999]: *The market valuation of firm reputation*, disponible en: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=158050 (consultado el 7 de diciembre de 2014).

COHEN, J.; HOLDER-WEBB, L.; NATH, L. y WOOD, D. [2011]: «Retail investors' perceptions of the decision-usefulness of economic performance, governance, and corporate social responsibility disclosures», *Behavioral Research in Accounting*, vol. 23, n.º 1, págs. 109-129.

COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES (CNMV) [2007]: *Circular 4/2007, de 27 de diciembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifica el modelo de informe anual de gobierno corporativo de las sociedades anónimas cotizadas*, Boletín Oficial del Estado, 14 de enero de 2008, Madrid.

- [2015]: *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*, disponible en: https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/Codigo_buen_gobierno.pdf (consultado el 14 de abril de 2015).

ECCLES, R. G. y KRZUS, M. P. [2010]: *One Report Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*, Ed. John Wiley and Sons, Inc. New Jersey.

ELKINGTON, J. [1997]: *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Ed. Capstone, Oxford.

GARCÍA-OLMEDO, R. [1999]: «El informe Jenkins: una nueva orientación en la información contable», *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 49, 1999, Madrid, págs. 28-32.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) [2013a]: *G4 Sustainability Reporting Guidelines - Reporting Principles and Standard Disclosures*, disponible en <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> (consultado el 9 de noviembre de 2014).

- [2013b]: *G4 Sustainability Reporting Guidelines – Implementation Manual*, disponible en <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part2-Implementation-Manual.pdf> (consultado el 9 de noviembre de 2014).
- [2014a]: *GRI G4 Guidelines and ISO 26000:2010. How to use the GRI G4 Guidelines and ISO 26000 in conjunction*, disponible en: http://www.iso.org/iso/iso-gri-26000_2014-01-28.pdf (consultado el 25 de noviembre de 2014).
- [2014b]: *GRI Sustainability Reporting Guidelines (G4) and the European Directive on nonfinancial information disclosure*, disponible en: <https://www.globalreporting.org/information/policy/Pages/EUpolicy.aspx> (consultado el 9 de noviembre de 2014).

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF SCOTLAND (ICAS) [1988]: *Making Corporate Reports Valuable*, Ed. Kogan, pág. 15, disponible en: <http://icas.org.uk/home/technical-and-research/research-centre/research-publications/making-corporate-reports-valuable/> (consultado el 6 de diciembre de 2014).

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COMMITTEE (IIRC) [2011]: *Towards Integrated Reporting. Discussion Paper. Communicating Value in the 21st Century*, disponible en: http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (consultado el 9 de noviembre de 2014).

- [2012]: *Towards Integrated Reporting. Communicating Value in the 21st Century - Summary of Responses to the September 2011. Discussion Paper and Next Steps*, disponible en: http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (consultado el 9 de noviembre de 2014).
- [2013]: *The International <IR> Framework*, disponible en <http://www.theiirc.org/international-ir-framework/> (consultado el 9 de noviembre de 2014).

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION [2010]: *ISO 26000:2010, Social responsibility*, disponible en <http://www.iso.org/iso/home/standards/iso26000.htm> (consultado el 9 de noviembre de 2014).

KPMG [2006]: «Carrots and Sticks for Starters. Current trends and approaches in Voluntary and Mandatory Standards for Sustainability Reporting», *KPMG Global Sustainability Services*, The Netherlands.

- [2010]: *Información integrada. Completando el ciclo estratégico*, KPMG Asesores, SL, pág. 13, <http://www.kpmg.com/ES/es/ActualidadyNovedades/ArticulosyPublicaciones/Documents/Informacion-integrada-completando-ciclo-estrategico.pdf> (consultado el 10 de noviembre de 2014).

LEY 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, Boletín Oficial del Estado 29 de julio de 1988, Madrid.

LEY 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, Boletín Oficial del Estado 5 de marzo de 2011, Madrid.

LEY 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, Boletín Oficial del Estado 4 de diciembre de 2014, Madrid.

LEY SARBANES-OXLEY [2002], de 24 de julio de 2002. *Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes*, disponible en: <http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/cnn/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf> (consultado el 25 de noviembre de 2014).

LONGINOS, J.; ARCAS, N.; MARTÍNEZ, I. M. y OLMEDO, I. [2012]: «Transparencia, gobierno corporativo y participación: claves para la implantación de un código de conducta en empresas de economía social», *REVESCO: Revista de estudios cooperativos*, n.º 108, págs. 86-112, Madrid.

LOW, J. y SIESFELD, T. [1998]: «Measures that matter: Wall Street considers non-financial performance more than you think», *Strategy & Leadership*, vol. 26, n.º 2, págs. 24-30, Chicago.

MCBRIDE, P. [1997]: «Beyond the numbers: Reporting non-financial information», *Australian Accountant*, vol. 67, n.º 8, págs. 20-21.

MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL [2014]: *Estrategia Española de Responsabilidad Social de las Empresas. Secretaría de Estado de Empleo. Dirección General del Trabajo Autónomo, de la Economía Social y de la Responsabilidad Social de las Empresas*, disponible en http://www.empleo.gob.es/es/sec_trabajo/EERSE_WEB.pdf (consultado el 2 de diciembre de 2014).

MONEVA, J. M. [2008]: «¿Es la responsabilidad social corporativa rentable para la empresa?». *Revista de Contabilidad y Dirección*, ed. ACCID, vol. 7, págs. 55-74. Barcelona.

MORALES, B. [2011]: *El Informe Integrado. Un proceso para reportar la creación de valor sostenible*, disponible en: <http://www.indracompany.com/sostenibilidad-e-innovacion/neo/blog/articulo/el-informe-integrado> (consultado el 10 de noviembre de 2014).

OCEAN TOMO [2010]: *Ocean Tomo's Intangible Asset Market Value Study*, Chicago. Illinois. EE. UU.

OLCESE, A. [2005]: *Teoría y práctica del buen gobierno corporativo*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA, Barcelona.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU) [1987]: *Report of the World Commission on Environment and Development: Our common future*, disponible en: <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> (consultado el 19 de octubre de 2014).

– [2006]: *Principios para la Inversión Responsable*, disponible en: <http://www.unpri.org/viewer/?file=wp-content/uploads/PrinciplesforInvestorsinInclusiveFinance.pdf> (consultado el 10 de noviembre de 2014).

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE) [2004]: *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE*. Para la edición española Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica. Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones. Centro de Publicaciones, pág. 3, 2005, Madrid.

– [2011]: *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, revisión de 2011, disponible en <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/MNEguidelinesESPANOL.pdf> (consultado el 10 de noviembre de 2014).

PRICEWATERHOUSE COOPERS (PWC) [2014]: *Corporate performance: What do investors want to know? Powerful stories through integrated reporting*, pág. 3, disponible en: <http://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/informacion-corporativa-que-quieren-saber-los-inversores.html> (consultado el 3 de octubre de 2014).

PROTIN, P.; GONTHIER-BESACIER, N.; DISLE, C.; BERTRAND, F. y PÉRIER, S. [2012]: «L'information non financière. Clarification d'un concept en vogue», *Reveu française de gestion*, n.º 242, págs. 38-47, Cachan.

RODRÍGUEZ, M. C. [2010]: *La Contabilidad Financiera: un enfoque crítico. El planteo de nuevos rumbos*, Ed. Economizarte, pág. 19, Buenos Aires.

STRANDBERG, L. [2010]: «La medición y la comunicación de la RSE: indicadores y normas», *Cuadernos de la Cátedra "la Caixa" de Responsabilidad Social de la Empresa y Gobierno Corporativo*, n.º 9, IESE Business School, Universidad de Navarra, pág. 11, Barcelona.

UNIÓN EUROPEA [2013]: «Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo», *Diario Oficial de la Unión Europea L 182*, 29 de junio de 2013, págs. 19-76.

- [2014]: «Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos», *Diario Oficial de la Unión Europea L 330*, 15 de noviembre de 2014, págs. 1-9.

UNITED NATIONS ENVIRONMENT PROGRAMME y GLOBAL REPORTING INITIATIVE (UNEP y GRI) [2005]: *Conclusions of Sustainability Reporting: Public Policy Trends workshop*, París, 30-31 de mayo.

NIA-ES 540. AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, INCLUIDAS LAS DE VALOR RAZONABLE, Y DE LA INFORMACIÓN RELACIONADA A REVELAR

Jesús García Álvaro

Economista

Auditor de Cuentas

EXTRACTO

La formulación de los estados financieros supone, entre otras circunstancias, la cuantificación de partidas (activos, pasivos, gastos...) de manera aproximada, al carecer en la fecha de la formulación de la información precisa para hacerlo. La NIA-ES 540 establece la responsabilidad del auditor en la verificación de la razonabilidad de las estimaciones contables contenidas en los estados financieros, así como los procedimientos que debe y puede emplear para ello.

Palabras claves: valor razonable, estimaciones contables y hechos posteriores.

ISA 540. AUDITING ACCOUNTING ESTIMATES, INCLUDING FAIR VALUE ACCOUNTING ESTIMATES, AND RELATED DISCLOSURES

ABSTRACT

The preparation of the financial statements is, among other circumstances, the quantification of items (assets, liabilities, expenses...) approximately, lacking at the time of the formulation of the necessary information to do so. The ISA 540 establishes the responsibility of the auditor in the verification of the reasonableness of the accounting estimates contained in the financial statements, as well as the procedures which should and can be used for this purpose.

Keywords: fair value, accounting estimates and subsequent events.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Comparativa
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 540
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivos
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría sobre «Estimaciones contables» (Resolución de 24 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) y la Norma Técnica de Auditoría sobre «Valor razonable» (Resolución de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 540, ya que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las Normas Técnicas de Auditoría 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. COMPARATIVA

Las actuales normas técnicas que tratan las estimaciones contables y el valor razonable tienen la misma orientación que la NIA-ES 540 que va a sustituirlas. De su lectura conjunta no se observan diferencias sustanciales en el tratamiento de la problemática derivada de la verificación por el auditor de las estimaciones contables incluidas las de valor razonable, en los trabajos de auditoría que realiza. No obstante, la NIA-ES es más prolija en los detalles, especialmente en el apartado aplicativo de la norma.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 540

La NIA-ES 540, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en los que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y la naturaleza de las estimaciones contables.
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 cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** son las obligaciones que tienen los auditores en el análisis y tratamiento de las estimaciones contables en los trabajos de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo serán consideradas en el desarrollo de los apartados anteriores.

Desde un punto de vista didáctico, resulta conveniente comenzar por el apartado relativo a las definiciones, para posteriormente entrar a analizar el resto de los apartados. Así, en la NIA-ES 540 aparecen las siguientes definiciones:

- **Estimación contable:** una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación.
- **Estimación puntual o rango del auditor:** cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.
- **Incetidumbre en la estimación:** la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.
- **Sesgo de la dirección:** falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.
- **Estimación puntual de la dirección:** cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
- **Desenlace de una estimación contable:** importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en que se basa la estimación contable.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma se plantea como alcance las responsabilidades del auditor en relación con las estimaciones contables (incluidas las de valor razonable) y la información que al respecto deben contener los estados financieros auditados.

En cuanto a la naturaleza de las estimaciones contables, la norma las identifica como partidas de los estados financieros que no pueden cuantificarse con exactitud (pronosticar el desenlace de una operación, valorar una transacción...), lo que obliga a que deban ser estimadas sobre la base

de la documentación disponible en ese momento, afectando al grado de incertidumbre y, por lo tanto, a la posibilidad de la existencia de errores intencionados o no (incluido sesgo de la dirección), sin que la existencia de una diferencia entre la estimación contable y la posterior cuantificación definitiva tenga que ser considerada, en principio, como un error de los estados financieros.

3.2. OBJETIVOS

El objetivo de la norma es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la razonabilidad de la información y cuantificación de las estimaciones contables contenidas en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.

3.3. DEFINICIONES

Este apartado ha sido objeto de tratamiento anteriormente, por lo que hay que remitirse a lo ya indicado.

3.4. REQUERIMIENTOS

A la hora de valorar los riesgos de la entidad auditada, el auditor debe tener en cuenta la posibilidad de que existan riesgos de incorrección material asociados a las estimaciones contables y, por lo tanto, debe considerarlos en el momento de establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a utilizar.

En dicha valoración, el auditor debe tener en cuenta los siguientes aspectos, que vienen exhaustivamente tratados en los aplicativos de la norma:

- Las exigencias que sobre las estimaciones contables tenga establecidas el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad que se está auditando (condiciones de reconocimiento de la estimación, métodos de medición de la estimación, información a facilitar en los estados financieros sobre la estimación...).
- El procedimiento seguido por la entidad auditada en la identificación y cuantificación de las operaciones, hechos y condiciones que dan lugar a las estimaciones (método empleado o cambio de este, controles internos sobre la razonabilidad de la estimación, empleo de expertos independientes, hipótesis de partida, grado de incertidumbre en la cuantificación de la estimación...).
- La razonabilidad de las estimaciones efectuadas en ejercicios anteriores por la entidad.

Si como consecuencia de la valoración efectuada el auditor concluye que existe riesgo significativo de que la estimación esté inadecuadamente cuantificada o informada en los estados financieros, debe verificar si el reconocimiento, medición e información de la estimación está en consonancia con lo dispuesto en el marco normativo de información financiera que le resulta aplicable y si los métodos empleados por la entidad en la cuantificación o información facilitada son adecuados y congruentes con los empleados en el ejercicio anterior.

El auditor deberá realizar la verificación indicada mediante la aplicación de uno o varios de los procedimientos establecidos en la propia norma (análisis de hechos posteriores, revisión de métodos e hipótesis empleados por la entidad en la determinación de la estimación, eficacia de los controles de la entidad sobre la estimación, recálculo de la estimación por el propio auditor o utilización de expertos...), sopesando la posible existencia de sesgos derivados de la dirección de la entidad en el reconocimiento, medición e información de la estimación correspondiente.

Finalmente la norma exige al auditor que el trabajo de auditoría contenga:

- a) Manifestaciones escritas de la dirección, y cuando proceda de los responsables del gobierno de la entidad, sobre si consideran razonables las hipótesis significativas empleadas en la realización de estimaciones contables.

Asimismo, si hubiera estimaciones contables no reconocidas ni informadas en los estados financieros, se pueden incluir manifestaciones de la dirección, bien sobre la adecuación de las bases tenidas en cuenta para concluir que no se cumplen los criterios para su reconocimiento o información, o bien sobre la no procedencia de la presunción establecida relativa a la utilización del valor razonable, respecto de aquellas estimaciones contables no medidas o informadas a valor razonable, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Normalmente todas las manifestaciones escritas vendrán recogidas en uno o varios apartados de la carta de manifestaciones que el auditor debe obtener en cada trabajo de auditoría que realiza.

- b) La documentación que soporta sus conclusiones sobre la razonabilidad cuantitativa y cualitativa (información facilitada en los estados financieros) de las estimaciones contables asociadas a riesgos significativos y, en su caso, de los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en la cuantificación o información facilitada sobre las estimaciones contables de los estados financieros.

NIA-ES 550. PARTES VINCULADAS

Javier Briones Ortega

Auditor de Cuentas

Profesor de Auditoría de la UDIMA

EXTRACTO

El auditor de cuentas debe proveerse del conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas. La existencia de partes vinculadas no genera, por sí mismas, un aumento del riesgo de incorrección material en los estados financieros con respecto a otro tipo de transacciones con partes no vinculadas, si bien la norma cita algunos ejemplos como el aumento de la complejidad societaria de un *holding* de tal modo que se haga difícil el seguimiento e identificación de las transacciones con partes vinculadas. La norma refleja las responsabilidades que el auditor tiene en esta área.

Palabras claves: partes vinculadas y transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

ISA 550. RELATED PARTIES

ABSTRACT

The auditor must be provided sufficient knowledge of relationships and transactions with related parties. The existence of related parties generated by themselves, increased risk of material inaccuracies in the financial statements with respect to other transactions with unrelated parties, although the standard cites examples such as increasing the corporate complexity a holding company so that it becomes difficult tracking and identification of related party transactions. The standard reflects the responsibilities which the auditor has in this area.

Keywords: related parties and transaction carried out in conditions of mutual independence.

Sumario

1. Introducción: objetivos y términos
2. Naturaleza y responsabilidad del auditor
3. Requerimientos
4. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

1. INTRODUCCIÓN: OBJETIVOS Y TÉRMINOS

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550 trata las «Partes vinculadas» y debe aplicarse de conformidad con la NIA 200 que se refiere a los «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

La NIA 550 hace referencia a las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En particular, desarrolla la aplicación de la NIA 315 sobre «Identificación y valoración de los riesgos de la incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno», la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» y la NIA 420 sobre «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude» en lo que respecta a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Los **objetivos** del auditor de la entidad usuaria, en el marco de esta NIA, son:

- La consecución de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:
 - Reconocer, si aconteciese, los factores de riesgo de fraude provenientes de las relaciones o transacciones con partes vinculadas, que sean significativas para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debido a dicho fraude.
 - Determinar si los estados financieros, en base a la evidencia de auditoría conseguida, según se vean afectados por dichas relaciones o transacciones permiten lograr la presentación fiel (en los casos de marcos de imagen fiel) o no inducen a error (en los supuestos de marcos de incumplimiento).
- La consecución de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han detectado y contabilizado de forma adecuada en los estados financieros.

Entre los **términos** a tener en cuenta merecen mencionarse los siguientes:

- a) **Transacción realizada en condiciones de independencia mutua.** Se refiere a una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.
- b) **Parte vinculada.**

- Una parte que está vinculada según se define en el marco de la información financiera aplicable; o
- En los casos en los que no aparezcan requerimientos mínimos en la información financiera, se entenderá:
 - Persona o entidad que ejerce control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente, a través de uno o varios intermediarios. Por ejemplo, cualquier dueño de una sociedad con un porcentaje de la empresa tal que sea capaz de poder influir en las decisiones en la elaboración de la información financiera.
 - Otra entidad sobre la que la entidad que se encarga de la información financiera ejerce cierto control o influencia significativa, directa o indirecta, a través de uno o varios intermediarios. Por ejemplo, una empresa matriz sobre su filial.
 - Otra entidad que, junto con la entidad que se encarga de la información financiera, se encuentra bajo el control de otra a través de: los derechos de propiedad de ambas entidades, los propietarios sean familiares próximos o la dirección de ambas es común o compartido. Por ejemplo, la relación entre dos empresas filiales.

En este punto hay que indicar que no se entiende por partes vinculadas las que están bajo el control de una administración pública independientemente de su ámbito de competencia territorial, excepto en los casos en los que realicen transacciones significativas o compartan recursos relevantes entre sí. ejemplo, si la administración tiene una empresa de gestión de patentes y otra empresa de gestión de suelo, entre ellas no serían partes vinculadas aunque tuvieran el mismo propietario; sin embargo sí si la empresa de gestión de suelo hubiera cedido parte de sus instalaciones a la empresa de gestión de patentes, considerando el auditor esta cesión como significativo.

2. NATURALEZA Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

La existencia de partes vinculadas no genera por sí misma un aumento del riesgo de incorrección material en los estados financieros, si bien, debido a su *naturaleza*, puede dar lugar a ella, como por ejemplo:

- Cuando existe un aumento de la complejidad de las transacciones realizadas dado que las partes vinculadas operan a través de un amplio entramado de relaciones y organizaciones.

- Aumenta la dificultad para determinar las transacciones y saldos entre la entidad y la parte vinculada, lo que puede hacer ineficaces los sistemas de información.
- Pueden existir particularidades que con otro tipo de transacciones puede que no se produzcan, tal es el caso de que no haya contraprestaciones en algunas transacciones con las partes vinculadas.

Ejemplo: Operaciones entre empresas franquiciadas, franquiciadores y máster franquiciados hacen que se puedan generar confusiones entre quién vende y quién comprar a quién; estas operaciones pueden tener encubiertos precios de transferencia para maquillar los resultados o las existencias de manera que se paguen menos impuestos o que se lleguen a unas determinadas cuotas que exigen los franquiciadores.

La responsabilidad del auditor se refiere a los siguientes casos:

- En un amplio número de marcos de información financiera se establecen requerimientos específicos, lo que conlleva al auditor a la aplicación de procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material por causa de la contabilización o revelación inadecuada de la entidad, con respecto a los requerimientos del marco de las relaciones, transacciones o saldos de la entidad con las partes vinculadas.
- En los casos en los que no se establezcan requerimientos específicos o estos sean mínimos, el auditor tendrá que tener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder determinar si los estados financieros se ven afectados por las mismas.
- El auditor tendrá siempre presente la posible existencia de factores de fraude que son más frecuentes en estos casos. Algunos ejemplos de fraudes pueden ser debidos al pago de ingresos de la entidad como trabajo del administrador o dueño de la empresa o a la utilización de los servicios y bienes de la empresa como si fueran propios para actividades ajenas al negocio en sí mismo.
- En estos supuestos los efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores, por ejemplo, porque pueden dar lugar a mayores posibilidades para ocultar o modificar datos por parte de la gerencia o administración, si ponemos el caso hipotético de la venta de un activo por parte de los administradores y dicho contrato no ha sido entregado al auditor para su revisión por parte de la gerencia o los responsables legales y administrativos.
- Por todo ello es importante la estrategia y la ejecución de la auditoría según la NIA 200 «Objetivos globales del auditor independiente y relación de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría», que permitirá al auditor identificar y valorar de manera más clara los riesgos de incorrección material vinculados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas así como establecer mecanismos que puedan hacer frente a los posibles riesgos.

3. REQUERIMIENTOS

A continuación se detalla una serie de requerimientos que llevará a cabo el auditor para obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre las entidades y las partes vinculadas. No hay que olvidar en este punto la NIA 315 sobre «Identificación y valoración de los riesgos de la incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y la NIA 240 sobre «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».

a) Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.

En los procedimientos de valoración del riesgo con las actividades relacionadas habrá que tener en cuenta los siguientes requerimientos:

- Conocimientos de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. Para ello se considerará:
 - La posibilidad de que los estados financieros contengan incorrección material por causas de fraude o error. No se refleje el valor real de los activos o un resultado negativo irreal.
 - El estudio sobre cuestiones tales como la identidad de las partes vinculadas a la entidad, la naturaleza de las relaciones, el tipo y objeto de las transacciones durante el periodo de tiempo de relación. En el estudio se podrían incluir cambios relevantes que hayan tenido lugar entre las partes vinculadas.
 - El estudio de los controles aplicados por la dirección a través de procedimientos de valoración del riesgo que estime oportunos, entre otros, las autorizaciones y aprobaciones de transacciones y acuerdos significativos ajenos al desarrollo normal y general de los negocios, las autorizaciones y aprobaciones de transacciones y acuerdos significativos con las partes vinculadas y la identificación y contabilización de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas atendiendo al marco de información financiera aplicable.
- Prestar especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos.

El auditor prestará especial atención a los acuerdos o información que puedan mostrar la existencia de relaciones o transacciones entre la entidad y las partes vinculadas que la dirección o gerencia no hubiese indicado al auditor. Para ello tendrá en cuenta la naturaleza de las transacciones y la posibilidad de que participasen las partes vinculadas y prestará especial atención a:

- Las confirmaciones de bancos y asesores jurídicos al aplicar los procedimientos considerados oportunos. Al tener acceso las partes vinculadas, en algunas ocasiones, a compartir información bancaria, puede darse el caso de que haya cierto desorden en las cuentas bancarias en cuanto a titulares y trasposos entre cuentas de las partes vinculadas, es por ello que es de especial importancia el control de esta área de la auditoría.
 - Actas de juntas de accionistas y reuniones de los gerentes o responsables de la dirección de la entidad. Al ser a veces las mismas personas físicas o jurídicas las que tienen que negociar entre sí, podría existir conflicto de intereses y se tomará la decisión por el conjunto del grupo y no de forma individualizada como se hubiera tomado de no ser parte vinculada.
 - Otra documentación que se considere oportuna. Por ejemplo contratos entre franquicias, contratos de usos de las instalaciones por parte de las vinculadas, etc.
- Poner en común con el equipo el encargo de la información sobre las partes vinculadas.
- b) Identificación y valoración de los riesgos de corrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Para identificar y valorar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas, el auditor tendrá en cuenta la NIA 315 sobre «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y el auditor considerará transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.
 - En los casos en los que el auditor identifique factores de riesgo de fraude, se aplicará la NIA 240 sobre «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».
- c) Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

De conformidad con la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» el auditor llevará a cabo los procedimientos de auditoría que estime adecuados para responder a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas. Para ello:

- Identificará partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente.

En los casos en los que existiese información que llevase a pensarlo el auditor:

- Determinará si existe fundamento para confirmar la existencia de dichas relaciones, y si se confirmase:
 - Se comunicará a los restantes miembros del equipo, y si el marco de la información financiera establece requerimientos específicos para las partes vinculadas, pedirá a la dirección que las identifique e investigará por qué los controles no funcionaron para su identificación.
 - Aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados a la nueva situación.
 - Volverá a considerar el posible riesgo que pueda existir con las partes vinculadas.
 - En los casos en los que llegue a la conclusión de que fue intencionada su no identificación o su no revelación, tendrá en cuenta las posibles repercusiones en la auditoría.
- Comprobará transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios.

En estos casos el auditor:

- Hará una inspección sobre los contratos o acuerdos subyacentes (en el caso en el que los hubiese) y valorará si las transacciones se han contabilizado adecuadamente, si las condiciones de transacción son conforme las indicó la dirección y si la base empresarial de las transacciones puede haber tenido un fin fraudulento u ocultación de activos.
 - Conseguirá evidencia de auditoría de que las transacciones se han autorizado y aprobado de forma adecuada.
- Confirmará y afirmará que las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. En estos casos, el auditor obtendrá la evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.
- d) Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas.

Para atender a la NIA 700 sobre «Formación de opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros», el auditor valorará:

- Si las relaciones y transacciones se han contabilizado y valorado adecuadamente, con base en el marco de información financiera aplicable.
- Si los efectos de estas relaciones y transacciones con partes vinculadas impiden que se logre una imagen fiel (en el supuesto de marcos de imagen fiel) o son causa de que los estados financieros inducen a error (en los marcos de cumplimiento).

e) Manifestaciones escritas.

El auditor requerirá de manifestaciones escritas de la dirección o responsables de gobierno de la entidad cuando el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas.

f) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

El auditor comunicará las cuestiones significativas que aparezcan durante la realización de la auditoría, de conformidad con la NIA 260 sobre «Comunicación con los responsables del gobierno».

g) Documentación.

En la auditoría, el auditor recogerá toda la documentación que obtenga sobre los nombres de las partes vinculadas e identificadas así como la naturaleza de las relaciones entre la entidad y las partes vinculadas, de conformidad con la NIA 230 sobre «Documentación sobre la auditoría».

4. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS

a) Responsabilidad de auditor.

La responsabilidad del auditor se centra en:

- Los marcos de información financiera que establecen requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas.
- Los marcos de imagen fiel, según la NIA 200.
 - Ejemplo en el que no se logra una imagen fiel puede darse en la venta de un inmueble a un accionista que ostenta el control por parte de la entidad a un precio superior o inferior a su valor de mercado la cual se ha contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad cuando se trata de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.
- Los marcos de cumplimiento, según la NIA 210.
 - Ejemplo en el que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes vinculadas sea

conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes vinculadas, y no revelara este hecho.

b) Definición de parte vinculada.

- *Control*: es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades.
- *Influencia significativa*: es el poder de participar en las decisiones de políticas financieras y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.

Ejemplos que pueden indicar presencia de control o influencia significativa:

- Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros de la entidad.
- Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.
- Formar parte de los órganos de gobierno de la entidad, o del personal clave de la dirección, es decir, aquellas personas de la dirección que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la dirección y el control de las actividades de la entidad.
- Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere el apartado anterior. Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere el apartado anterior.

c) Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.

Ejemplos de algunas cuestiones que se pueden discutir entre los miembros del equipo del encargo son los siguientes:

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación del resultado.
- El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.
- Los riesgos a analizar entre las operaciones de compraventa de mercancías entre dos empresas vinculadas por el mismo dueño.
- El tipo de pruebas de control a aplicar que afecten a los sistemas de control en las relaciones entre empresas vinculadas.
- El tipo de registros más susceptibles de ser identificados como fraudulentos.

Es importante que el equipo de trabajo trate de identificar a otras personas de la entidad que probablemente tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y que no forman parte de la dirección. Ejemplos:

- Los responsables del gobierno de la entidad.
- El personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal.
- Los auditores internos.
- La asesoría jurídica.
- El responsable de ética empresarial o persona equivalente.

Lo que se trata de valorar es que la información financiera no sea fraudulenta, ya que a menudo implica la elusión de los controles por la dirección, que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente. Ejemplos de posibles fraudes:

- La creación de condiciones ficticias en transacciones con partes vinculadas con la intención de falsear el fundamento empresarial de dichas transacciones.
- La organización de modo fraudulento del traspaso de activos de o a la dirección u otras personas por importes significativamente superiores o inferiores a su valor de mercado.
- La realización de transacciones complejas con partes vinculadas, tales como entidades con cometido especial, que se hayan estructurado para falsear la situación financiera o los resultados de la empresa.

Para ello durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor, además de confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos.
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.

- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
 - Los contratos y acuerdos con miembros clave de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
 - Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
 - Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
 - Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
 - Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
 - Los informes de los auditores internos.
- d) Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (ejemplo: folletos).

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Ejemplos de riesgos significativos de incorrección material debido a fraude:

- Una rotación inusualmente elevada de miembros de la alta dirección o de los asesores profesionales puede ser un indicio de prácticas empresariales no éticas o fraudulentas.
 - El recurso a intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara, puede indicar que la parte vinculada tiene un interés en dichas transacciones a través del control de dichos intermediarios con fines fraudulentos.
 - La evidencia de una participación o un interés excesivo de la parte vinculada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas puede ser un indicio de una posible información financiera fraudulenta.
- e) Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Ejemplos de procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de que la dirección no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes vinculadas, debido a fraude o errores:

- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.

- La confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones.
 - Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes vinculadas.
- f) Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas.
- Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de incorrecciones. La significatividad de la transacción no va a depender únicamente del importe del mismo sino también de otros factores relevantes específicos como posibles litigios sobre impuestos evadidos en la transacción, o el carácter delictivo que podrían tener las actividades fraudulentas.
 - Evaluación de la revelación de información sobre partes vinculadas. Se debe comprobar si se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible, es decir, que sean claros, correctos y se revelen adecuadamente.

g) Manifestaciones escritas.

Ejemplos de circunstancias donde es conveniente obtener manifestaciones escritas:

- Aprobaciones de compraventa de empresas por parte de la dirección.
- Las declaraciones verbales de las cantidades prestadas a la empresa y viceversa al auditor.
- En la demostración de las participaciones de la dirección con el entramado empresarial o partes vinculadas cuya relación es de difícil comprensión.

h) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplos de cuestiones significativas que deberían revelar:

- La dirección ha omitido revelar al auditor información de venta de los activos financieros a otra empresa vinculada.
- Transacciones que no se han autorizado para la inversión de una nave conjunta entre empresas vinculadas.
- Desacuerdos con la dirección sobre la valoración de las mercancías entre empresas vinculadas.
- Dificultad de conocer el responsable último del control de la matriz de una *holding*.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

Inmaculada de Benito Cámara

José Tovar Jiménez

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocado por Orden HAP/1354/2014, de 22 de julio (BOE de 28 de julio)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Accionistas morosos, dividendos pasivos, duplicados de acciones, venta de duplicados, reducción de capital social y liquidación de morosos. Baja de pasivos financieros con intercambio de instrumentos de deuda. Adquisición de acciones propias a título gratuito, venta y reducción de capital social. Combinaciones de negocios, contabilidad provisional.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado material, cambios en la contraprestación contingente. Adquisición de inmovilizado material, provisión para desmantelamiento. Activos no corrientes mantenidos para la venta. Permuta comercial.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Pacto de recompra en inmovilizado, deterioro de existencias en curso y valoración de existencias finales criterio FIFO.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades y contabilidad del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.
- Caso 5. Matemática financiera.** Valor actual de los ingresos esperados, préstamo con anualidades constantes.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad de sociedades

APARTADO 1

Nuestra sociedad, constituida como anónima, que ha realizado recientemente una ampliación de capital por 60.000 acciones de 12 euros nominales, emitidas con una prima del 50%, exige a sus accionistas un dividendo pasivo por el 20% del capital suscrito.

Hasta el momento en que se anuncia este nuevo dividendo activo, los accionistas habían realizado desembolsos por el 60% del capital suscrito. En el momento de la suscripción los accionistas realizaron el desembolso del mínimo previsto legalmente.

Finalizado el plazo para el desembolso, se ha producido el impago por parte de accionistas poseedores de 10.000 acciones.

La sociedad vende 6.000 de estas acciones en mora por un precio de 17 cada una, procediendo a la reducción de capital por las restantes, al no encontrar comprador para ellas.

Los gastos de emisión de los duplicados de las acciones han ascendido a 4.500, mientras que la sociedad, al liquidar los importes correspondientes a los morosos, imputa a los mismos intereses de demora por 1.800.

Se pide:

Formular los asientos que reflejen las operaciones anteriormente indicadas.

APARTADO 2

Unos días antes de finalizar el ejercicio, en el balance de nuestra sociedad figura una cuenta a pagar, con vencimiento al 31 de diciembre próximo, por 1.600.000. Durante la vida de la misma se ha valorado a coste amortizado, con un tipo de interés efectivo del 6%.

Como consecuencia de un proceso concursal, nuestra sociedad acuerda con el acreedor re-financiar esta deuda, con efectos a 31 de diciembre, sustituyéndola a todos los efectos por cuatro pagos a uno, dos, tres y cuatro años, de 400.000 cada uno, contados a partir del cierre próximo.

Se pide:

Formular los asientos que reflejen el acuerdo de refinanciación de la deuda.

APARTADO 3

En el año $n+1$ nuestra sociedad recibe, a título gratuito, como donación de un socio, 2.000 acciones de sí misma, de 12 euros nominales cada una, cuya cotización en bolsa en el momento de la operación es de 20.

Seguidamente, vende la mitad de las acciones recibidas, a 21,50 cada una, con unos gastos de 100.

Posteriormente la junta de accionistas de la sociedad acuerda y lleva a cabo la reducción de capital por las acciones que están en su poder. Los gastos de la reducción de capital ascienden a 1.700.

Nuestra sociedad toma las medidas patrimoniales contempladas en la legislación vigente al objeto de que los acreedores no puedan oponerse a la reducción de capital.

Se pide:

Formular los asientos que reflejen las operaciones anteriormente indicadas.

APARTADO 4

La sociedad A absorbe a la sociedad B con fecha 1 de octubre del año n .

En el valor razonable de los activos adquiridos se incluye una plusvalía reconocida en un inmovilizado material de la adquirida en la fecha a la que se refiere la combinación. Se trata de un edificio, cuya vida útil restante a dicha fecha es de 50 años, con valor residual nulo. Este fue el único ajuste practicado en los activos adquiridos y pasivos asumidos en la fusión.

El 30 de septiembre del año $n+1$, el valor de dicho edificio se fija definitivamente, a efectos de la combinación, en un importe inferior en 10.000 al tenido en cuenta a la fecha en que se realizó la fusión.

El cómputo del efecto fiscal se realiza en la fusión teniendo en cuenta que el tipo del impuesto es del 30%.

Por otro lado, en el coste de la combinación se incluyó una contraprestación contingente, vinculada a la obtención de beneficios por la sociedad adquirida, de modo que si el resultado de la misma a 31 de diciembre del año $n+2$ superaba un determinado importe, los antiguos socios de la sociedad B obtendrían una compensación adicional del 10% de dicho beneficio.

En la fecha de la combinación no se estimó probable el cumplimiento de la condición a la que se vinculaba la contraprestación contingente, por lo que no se incluyó importe alguno por este concepto en el coste de la combinación.

Sin embargo, en la misma fecha en que se revisa el valor del edificio, se estima que el beneficio a obtener por la sociedad en el ejercicio n+2 será de 50.000.

Ante la mejoría de las circunstancias económicas en el último trimestre del año n+1, que se supone continuarán en n+2, a 31 de diciembre de n+1 vuelve a revisarse la estimación, considerando que el beneficio a obtener en el ejercicio n+2, que da lugar a la contraprestación contingente, será de 70.000.

Se pide:

- a) Formular los asientos que correspondería realizar para rectificar las cifras relativas a la combinación de negocios y a la dotación a la amortización realizada al cierre del ejercicio n.
- b) Formular los asientos relativos a la estimación de la contraprestación contingente a 30 de septiembre y 31 de diciembre de n+1.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

A partir de lo expuesto anteriormente, los datos de los saldos que provienen de la ampliación de capital son los siguientes, considerando que existen dividendos pasivos pendientes por el 40% del importe del capital social:

Saldo deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Socios por desembolsos no exigidos, capital social $(60.000 \times 12 \times 40\%) \dots$	288.000	Capital social $(60.000 \times 12) \dots\dots\dots$	720.000
		Prima de emisión o asunción $\dots\dots\dots$ (60.000×6)	360.000

Por la solicitud de un dividendo pasivo del 20%:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos ($60.000 \times 12 \times 20\%$)	144.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		144.000

El dividendo es atendido en el plazo correspondiente por los titulares de 50.000 acciones y no atendido por los titulares de 10.000 acciones. Según el artículo 82 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) se encuentra en mora el accionista una vez vencido el plazo fijado por los estatutos sociales para el pago de la porción de capital no desembolsada o el acordado o decidido por los administradores de la sociedad, conforme a lo establecido en el artículo anterior.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	120.000	
	($50.000 \times 12 \times 20\%$)		
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos	24.000	
	($10.000 \times 12 \times 20\%$)		
5580	Socios por desembolsos exigidos		144.000

Cuando el accionista se halle en mora, la sociedad podrá, según los casos y atendida la naturaleza de la aportación no efectuada, reclamar el cumplimiento de la obligación de desembolso, con abono del interés legal y de los daños y perjuicios causados por la morosidad o enajenar las acciones por cuenta y riesgo del socio moroso. En el caso de no venderse se procede a la reducción de capital social de los títulos afectados.

En el ejercicio propuesto:

10.000 acciones en mora:

- 6.000 acciones se venden a 17 euros/acción
- 4.000 acciones no se venden y se reduce en capital social

Por la emisión de 10.000 duplicados de las acciones en mora:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
(-)	Duplicado de acciones ($10.000 \times 12 \times 150\%$ o 10.000×18)	180.000	
(-)	Acciones anuladas		180.000

Por los gastos de emisión de los duplicados que se anotan en la cuenta de los accionistas morosos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos	4.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.500

Por la venta de 6.000 duplicados con pérdida, la cual se anota en la cuenta del moroso:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (6.000 × 17)	102.000	
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (6.000 × 1)	6.000	
(-)	Duplicado de acciones (6.000 × 18)		108.000

Por la reducción de capital social de los 4.000 duplicados no vendidos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (4.000 × 12)	48.000	
110	Prima de emisión o asunción (4.000 × 6)	24.000	
(-)	Duplicado de acciones (4.000 × 18)		72.000

Por la liquidación de 6.000 acciones vendidas, considerando que los gastos de emisión de los duplicados se reparten proporcionalmente entre todas las acciones en mora:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
(-)	Acciones anuladas (6.000 × 18)	108.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (6.000 × 12 × 20 %)		14.400
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (1)		23.100
769	Otros ingresos financieros		1.080
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2)		69.420

(1) El importe de la cuenta 5581, «Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos» se ha obtenido de la siguiente forma:

Importe no atendido (6.000 × 12 × 20 %)	14.400
Parte proporcional de los gastos (4.500 × 60 %)	2.700
	.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...	.../...		
	Pérdida en la venta de los duplicados	6.000	
	Saldo	23.100	
(2) El importe que se paga por bancos se justifica de la siguiente forma:			
	Desembolsado [$6.000 \times 12 \times (60\% + 50\%)$]	79.200	
	Pérdida de la venta	-6.000	
	Gastos de emisión ($4.500 \times 60\%$)	-2.700	
	Intereses de demora ($1.800 \times 60\%$)	-1.080	
	Saldo	69.420	

Por la liquidación de los duplicados no vendidos (4.000):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
(-)	Acciones anuladas ($4.000 \times 12 \times 150\%$)	72.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ($4.000 \times 12 \times 20\%$)		9.600
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (1)		11.400
769	Otros ingresos financieros ($1.800 \times 40\%$)		720
113	Reservas voluntarias		50.280
(1) El importe de la cuenta 5581, «Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos» se ha obtenido de la siguiente forma::			
	Importe no atendido ($4.000 \times 12 \times 20\%$)	9.600	
	Parte proporcional de los gastos ($4.500 \times 40\%$)	1.800	
	Saldo	11.400	

APARTADO 2

El Plan General de Contabilidad (PGC), en el apartado 3.5. de la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a, «Instrumentos financieros» señala que si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que estos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el

nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance registrando el importe de las comisiones pagadas como un ajuste de su valor contable. El coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo, que será aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un 10 % del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de este.

Para analizar si el intercambio de pasivos financieros es sustancialmente diferente, se realizan las siguientes operaciones:

Valor actual de la deuda original	1.600.000	100 %
Valor actual flujos de caja de la nueva deuda actualizados (400.000 _{4,6%})	1.386.042	86 %
Diferencia	213.958	14 % > 10 %

De acuerdo con lo expuesto anteriormente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	1.600.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		316.837
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.069.205
76	Ingresos financieros derivados del convenio de acreedores (1)		213.958
(1) La consulta 1 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 76 señala: Si las condiciones son sustancialmente diferentes: se dará de baja el pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo por su valor razonable. La diferencia se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, minorado, en su caso, en el importe de los costes de transacción atribuibles. Dicho resultado se mostrará en el margen financiero debiendo crear .../...			

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber		
.../...					
la empresa una partida específica con adecuada denominación si su importe es significativo. A tal efecto, se propone la siguiente denominación: «Ingresos financieros derivados del convenio de acreedores»					
La imputación de la nueva deuda se hará a través del siguiente cuadro:					
Años	Coste amortizado al inicio del periodo	Intereses 6 %	Pago	Amortización	Coste amortizado al final del periodo
1	1.386.042	83.163	400.000	316.837	1.069.205
2	1.069.205	64.152	400.000	335.848	733.357
3	733.357	44.001	400.000	355.999	377.358
4	377.358	22.642	400.000	377.358	0
			1.600.000	1.386.042	

APARTADO 3

Por la adquisición de acciones propias a título gratuito, cuya contrapartida será una cuenta de reservas, ya que el PGC indica que en el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que se puede registrar en la cuentas 113, «Reservas voluntarias» o 118, «Aportaciones de socios o propietarios».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (2.000 × 20)	40.000	
113	Reservas voluntarias		40.000

Por la venta de la mitad de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(1.000 × 21,50) – 100]	21.400	
.../...			

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (1.000 × 20)		20.000
113	Reservas voluntarias		1.400

Por la reducción de capital con resto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (1.000 × 12)	12.000	
113	Reservas voluntarias	8.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (1.000 × 20)		20.000

El artículo 335 c) del TRLSC indica:

«Los acreedores no podrán oponerse a la reducción en los casos siguientes:

a) (...)

b) (...)

c) Cuando la reducción se realice con cargo a beneficios o a reservas libres o por vía de amortización de acciones adquiridas por la sociedad a título gratuito. En este caso, el importe del valor nominal de las acciones amortizadas o de la disminución del valor nominal de las mismas deberá destinarse a una reserva de la que solo será posible disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	12.000	
1142	Reserva por capital amortizado		12.000

Por último, por los gastos de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.700	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.700

APARTADO 4

A) AJUSTE DEL VALOR DEL EDIFICIO

La valoración definitiva del edificio se ha realizado dentro del periodo de contabilidad provisional (un año a partir de la fecha de la combinación). La valoración definitiva implica una minusvalía de 10.000 que ha de ser corregida. Además las amortizaciones del año n estaban sobrevaloradas en:

$$10.000/50 \times 3/12 = 50$$

La NRV 19.^a, «Combinaciones de negocios» del PGC indica que el ajuste se realiza contra la diferencia de la combinación de negocios (fondo de comercio o diferencia negativa en combinaciones de negocios). El ejercicio no facilita la naturaleza de esta por lo que suponemos que fue un fondo de comercio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio (10.000 × 70 %)	7.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (10.000 × 30 %) .	3.000	
211	Construcciones		10.000

Por el ajuste de la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	50	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		15
113	Reservas voluntarias		35

B) PAGOS CONTINGENTES

La estimación efectuada el 30 de septiembre del n+1, es decir, dentro del periodo de valoración se ajusta contra la diferencia de la combinación.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio (50.000 × 10 %)	5.000	
14-	Provisión para pagos contingentes		5.000

La evolución de la provisión sigue las normas generales de provisiones, por lo que el incremento a 31 de diciembre del año $n+1$, como consecuencia de una nueva estimación, se lleva a la cuenta de resultados del ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales $[(70.000 - 50.000) \times 10\%]$	2.000	
14-	Provisión para pagos contingentes		2.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

APARTADO 1

Nuestra sociedad finaliza el 31 de diciembre del año n la construcción de una instalación compleja especializada, destinada a la fabricación y venta en el mercado farmacéutico de un medicamento especializado, en cuyo coste están pendientes de incluir los importes que puedan derivarse de los conceptos que se indican a continuación.

Se ha acordado con el constructor un pago al finalizar cada uno de los cinco años posteriores a la entrada en funcionamiento de la instalación, vinculados a los niveles de productividad alcanzados cada año por la misma, con el siguiente escenario:

Niveles productividad	Pago anual
Nivel 1	1.000.000
Nivel 2	1.500.000
Nivel 3	1.800.000

En el momento de la entrada en funcionamiento de la instalación, nuestra sociedad estima que existe suficiente probabilidad para asumir que la productividad de la instalación se situará durante los dos primeros años en el nivel 1, los dos siguientes en el nivel 2 y el quinto en el nivel 3.

Al mismo tiempo, nuestra sociedad pagará al constructor, finalizados el segundo y el cuarto año de funcionamiento de la instalación, es decir, $n+2$ y $n+4$, un 10% de las ventas realizadas

por la empresa en cada uno de estos ejercicios. Las ventas esperadas en estos años son, respectivamente, de 4.000.000 y 7.000.000.

Además, nuestra sociedad se compromete a realizar un pago único de 2.000.000 al constructor si obtiene la licencia para vender el producto en el mercado de Estados Unidos.

Se pide:

- a) Formular los asientos relativos a estos hechos y estimaciones a 31 de diciembre del año n .
- b) Formular los asientos a realizar al finalizar el año $n+2$, relativos a los siguientes hechos:
 - Nuestra sociedad estima en ese momento que, a partir del cierre del año $n+3$ inclusive, la productividad de la empresa se situará en el nivel 3.
 - Las ventas realizadas en el año $n+2$ han sido de 6.000.000.
 - Coincidiendo con el cierre de este ejercicio $n+2$, se obtiene la licencia de venta en Estados Unidos, por lo que la empresa realiza el pago acordado por este concepto.

El tipo de interés a utilizar es el 6%.

APARTADO 2

Nuestra sociedad adquiere el primer día del ejercicio n una instalación técnica por 200.000, cuyos gastos de transporte ascienden a 10.000, a los que hay que añadir 15.000 por montaje. Su vida útil, sin valor residual, es de cinco años, al cabo de los cuales nuestra sociedad estima que tendrá que desembolsar 25.000 por desmantelamiento.

El tipo de interés aplicable es el 6%.

Al comienzo del ejercicio $n+1$ nuestra sociedad considera que el tipo de interés aplicable a partir de ese momento es el 5%.

Se pide:

Asientos a realizar en el momento de la adquisición de la maquinaria y al cierre de los ejercicios n y $n+1$.

APARTADO 3

Nuestra sociedad adquirió un elemento de transporte el 1 de enero del año n, por 240.000. Su vida útil se estima en cinco años sin valor residual.

El 1 de agosto del año n+3 nuestra sociedad decide clasificar el elemento de transporte como activo no corriente mantenido para la venta, dado que proyecta su enajenación a corto plazo. En ese momento el valor razonable del elemento de transporte es de 66.000. Los costes de venta se estiman en 1.200.

Se pide:

Formular los asientos correspondientes a la reclasificación del activo el 1 de agosto del año n+3.

APARTADO 4

Por otro lado, nuestra sociedad, dedicada al transporte de pasajeros, presta servicio en una línea en la que tradicionalmente ha tenido que mantener un determinado modelo de autobús, debido a la existencia de un estrechamiento importante en la carretera. Solventado el problema por la demolición de los edificios que causaban el estrechamiento, nuestra sociedad decide permutar con otro transportista el autobús por un modelo diferente, de similar vida útil, que si bien tiene el mismo número de plazas, es más ancho, lo cual permite una mayor comodidad a los pasajeros. No obstante, la permuta no permite aumentar las tarifas al tratarse de una actividad regulada.

Los datos de ambos vehículos y de la transacción son los siguientes:

- Valor de tasación en el mercado del vehículo recibido: 40.000.
- Valor en libros del vehículo entregado: 75.000 de coste de adquisición, con una amortización acumulada de 50.000.
- Valor acordado en la transacción para el camión entregado: 35.000.
- Nuestra sociedad, además de entregar el autobús, satisface un pago en efectivo por 5.000.

Se pide:

- a) Razonar si la permuta es comercial o no comercial, de acuerdo con las características de unas y otras definidas en las NRV del PGC.
- b) Formular los asientos correspondientes a la permuta.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

A) FORMULAR LOS ASIENTOS RELATIVOS A ESTOS HECHOS Y ESTIMACIONES A 31 DE DICIEMBRE DEL AÑO N

La Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC, por la que se dictan NRV del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias indica en su apartado primero.4:

«En aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación. No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran».

Aplicando lo anterior tenemos:

$$\frac{1.000.000}{1,06} + \frac{1.000.000}{1,06^2} + \frac{1.500.000}{1,06^3} + \frac{1.500.000}{1,06^4} + \frac{1.800.000}{1,06^5} = 5.626.026,8$$

El cuadro de imputación para la obtención de la carga financiera y de la amortización financiera de la operación es el siguiente:

Año	Capital vivo inicio año	Intereses	Pago	Amortización	Capital vivo final del año
1	5.626.026,80	337.561,61	1.000.000,00	662.438,39	4.963.588,40
2	4.963.588,40	297.815,30	1.000.000,00	702.184,70	4.261.403,71
3	4.261.403,71	255.684,22	1.500.000,00	1.244.315,78	3.017.087,93
4	3.017.087,93	181.025,28	1.500.000,00	1.318.974,72	1.698.113,21
5	1.698.113,21	101.886,79	1.800.000,00	1.698.113,21	0,00

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	5.626.026,80	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		662.438,39
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		4.963.588,40

Con respecto al pago único de 2.000.000 que se realizará si se obtiene la licencia para vender el producto en el mercado de Estados Unidos, la resolución indica:

«Si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto en la norma segunda de esta resolución para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material».

B) FORMULAR LOS ASIENTOS A REALIZAR AL FINALIZAR EL AÑO N+2, RELATIVAS A LOS SIGUIENTES HECHOS:

Nuestra sociedad estima en ese momento que, a partir del cierre del año n+3 inclusive, la productividad de la empresa se situará en el nivel 3.

Si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo, salvo que la nueva estimación esté relacionada con variables como los tipos de interés o un índice de precios, en cuyo caso se tratará como un ajuste al tipo de interés efectivo de la deuda y no producirá, por tanto, una revisión del precio de adquisición del activo.

Los saldos de las cuentas al 31 de diciembre de n+2 son los siguientes:

Instalaciones técnicas	5.626.026,80
Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.244.315,78
Proveedores de inmovilizado a largo plazo	3.017.087,93

El valor actual de la nueva estimación es el siguiente:

$$\frac{1.800.000}{1,06} + \frac{1.800.000}{1,06^2} + \frac{1.800.000}{1,06^3} = 4.811.421,51$$

La diferencia entre el importe contabilizado de la deuda y el nuevo valor es:

$$4.811.421,51 - 1.244.315,78 - 3.017.087,93 = 550.017,80$$

El cuadro de imputación de carga financiera y amortización de la deuda en los tres próximos ejercicios es:

Año	Capital vivo inicio año	Intereses	Pago	Amortización	Capital vivo final del año
3	4.811.421,51	288.685,29	1.800.000,00	1.511.314,71	3.300.106,80
4	3.300.106,80	198.006,41	1.800.000,00	1.601.993,59	1.698.113,21
5	1.698.113,21	101.886,79	1.800.000,00	1.698.113,21	0,00

Y el registro contable para ajustar a la nueva situación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	550.017,80	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (1.511.314,71 - 1.244.315,78)		266.998,93
174	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		283.018,87

Por el pago asociado a las ventas que se registra como gasto del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios (6.000.000 × 10 %)	600.000	
57-	Tesorería		600.000

Por la obtención de la licencia de venta en Estados Unidos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	2.000.000	
57	Tesorería		2.000.000

APARTADO 2

El inmovilizado material, según establece la NRV 2.^a, «Inmovilizado material» del PGC se valora inicialmente por el precio de adquisición que incluye, además del importe facturado por el vendedor

después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a estas.

Inicio del año n , por la adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	243.681,45	
57	Tesorería (200.000 + 10.000 + 15.000)		225.000,00
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado ($25.000 \times 1,06^{-5}$)		18.681,45

31 de diciembre del año n

Por la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	48.736,29	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (243.681,45/5)		48.736,29

Por la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.120,89	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado ($18.681,45 \times 6\%$)		1.120,89

Inicio del año $n+1$

La valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento, y que podrán venir motivados por:

- a) Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.
- b) El tipo de descuento empleado para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, será el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

En estos casos, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo, en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo.

Valor contable de la provisión (18.681,45 + 1.120,89)	19.802,34
Nuevo valor actual (25.000 × 1,05 ⁻⁴)	20.567,56
Incremento de la provisión	765,22
Nueva cuota amortización [(243.681,45 – 48.736,29 + 765,22)/4]	48.927,60

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	765,22	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		765,22

Final del año n+1

Por la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	48.927,60	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		48.927,60

Por la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.028,38	

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado ($20.567,56 \times 5\%$)		1.028,38

APARTADO 3

Al inicio del $n+3$ los saldos relativos a la operación indicada son los siguientes:

Saldo deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
(218) Elementos de transporte	240.000	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material (48.000×3)	144.000

1 de agosto de $n+3$

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los gastos de venta.

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas.

En primer lugar, por la amortización correspondiente hasta el mes de agosto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	28.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ($48.000 \times 7/12$)		28.000

Por la reclasificación a activo no corriente mantenido para la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ($144.000 + 28.000$)	172.000	
580	Inmovilizado	68.000	
218	Elementos de transporte		240.000

Cálculo del deterioro:

Valor contable	68.000
Valor razonable menos gastos de venta	64.800
Deterioro	3.200

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	3.200	
599	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta		3.200

APARTADO 4

A partir de los datos aportados por el enunciado del supuesto:

Valor de tasación recibido	40.000	100,0 %
Valor de tasación entregado	35.000	87,5 %
Diferencia que se paga en metálico	5.000	12,5 %

A efectos de solución suponemos que el porcentaje aportado en metálico es significativo (umbral 10% por analogía de otras normas) y que, por tanto, la permuta es de tipo comercial.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, *salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.*

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	40.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	50.000	
218	Elementos de transporte		75.000
57	Tesorería		5.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

APARTADO 1

Un tratante de obras de arte vende un cuadro a un cliente por 2.000.000, que el tratante se compromete a recomprar incondicionalmente dos años después, por 2.325.000. Este tipo de operaciones son frecuentes en el mercado de las obras de arte y normalmente concluyen como han sido pactadas.

La operación se lleva a cabo el primer día del ejercicio n.

Se pide:

Contabilizar los asientos a formular por el tratante en los años n y n+1.

APARTADO 2

Conocemos los siguientes datos, relativos a la rúbrica de productos en curso, al cierre del ejercicio, antes de las correspondientes operaciones de regularización del resultado:

- Saldo bruto en balance: 243.600.
- Deterioro de valor de los productos en curso: 5.000.
- Grado de realización de la producción: 60%.
- Se estima que los costes se generan e imputan al producto de manera lineal a medida que avanza la producción.
- Precio de venta estimado para el producto terminado: 405.000.
- Gastos de comercialización estimados: 12.000.

Se pide:

Calcular el valor realizable neto de las existencias de productos terminados y contabilizar el deterioro correspondiente al ejercicio.

APARTADO 3

El saldo de existencias iniciales de nuestra sociedad a 1 de enero del año n es de 1.000 unidades, cuyo precio de coste unitario es de 3,5 cada una.

Durante el ejercicio se han realizado las operaciones que se indican, enumeradas en orden cronológico:

- Compras: 2.000 unidades a 2,5 cada una.
- Compras: 2.000 unidades a 3 cada una.
- Ventas: 4.000 unidades a 12,5 cada una.
- Compras: 2.000 unidades a 3,25 cada una.
- Ventas: 2.500 unidades a 12,5 cada una.

Nuestra sociedad, que se dedica a la venta sin transformación, utiliza el criterio FIFO para la valoración de las salidas de existencias.

Se pide:

Calcular el saldo de existencias finales en el año n y proceder a la regularización de las existencias al cierre.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

La operación descrita consiste en la venta de un cuadro con un compromiso de recompra incondicional, operación que desde un punto de vista económico no supone una venta y una posterior compra sino una forma de financiación, por lo que, desde un punto de vista contable, el importe recibido tendrá como contrapartida un pasivo financiero cuya valoración se realizará conforme a lo establecido en la NRV 9.^a del PGC sobre instrumentos financieros.

1 de enero del año n

Por la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	2.000.000	
171	Deudas a largo plazo		2.000.000

La cuenta 171, «Deudas a largo plazo» a efectos de su valoración queda incluida en la categoría de pasivos financieros de «Préstamos y partidas a pagar» cuya valoración inicial es por su valor razonable (2.000.000).

La valoración posterior es a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo, cuyo importe es:

$$2.000.000 (1 + i)^2 = 2.325.000$$

$$\text{Tipo de interés de efectivo} = 7,81929\%$$

31 de diciembre del año *n*

Por los intereses devengados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (2.000.000 × 0,0781929)	156.385,80	
171	Deudas a largo plazo		156.385,80

Por la reclasificación a corto plazo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	2.156.385,80	
521	Deudas a corto plazo		2.156.385,80

31 de diciembre del año *n+1*

Por los intereses devengados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (2.325.000 – 2.156.385,89)	168.614,20	
521	Deudas a corto plazo		168.614,20

Por el pago de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	2.325.000	
57	Tesorería		2.325.000

APARTADO 2

La NRV 10.^a del PGC sobre existencias indica respecto a su valor posterior que cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso planteado:

Coste incurridos + Coste pendientes (243.600 + 162.400)	406.000
Valor razonable menos los gastos de venta (405.000 – 12.000)	393.000
Deterioro	13.000

Por la anulación del deterioro del ejercicio anterior:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
393	Deterioro de valor de los productos en curso	5.000	
793	Reversión del deterioro de existencias		5.000

Por el deterioro del ejercicio actual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	13.000	
393	Deterioro de valor de los productos en curso		13.000

APARTADO 3

El cuadro que refleja el movimiento de las existencias por el método de valoración FIFO durante el ejercicio es el siguiente:

Conceptos/Precios	3,50	2,50	3,00	3,25
Existencias iniciales	1.000			
Compras		2.000		
				.../...

.../...				
Compras			2.000	
Total	1.000	2.000	2.000	
Ventas	-1.000	-2.000	-1.000	
Total	0	0	1.000	
Compras				2.000
Total	0	0	1.000	2.000
Ventas			-1.000	-1.500
Existencias finales	0	0	0	500

Y el valor de las existencias finales es el siguiente:

$$500 \times 3,25 = 1.625$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	3.500	
300	Mercaderías		3.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	1.625	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.625

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

La sociedad A, SA presenta para el ejercicio 2013 los siguientes datos:

- Volumen de operaciones: 21.000.000 de euros en 2011, 23.000.000 de euros en 2012 y 25.000.000 de euros en 2013.
- Pagos fraccionados: 40.000 euros en abril, 80.000 euros en octubre y 100.000 euros en diciembre.

- Retenciones soportadas en 2013: 3.600 euros.
- Deducciones en la cuota: 10.000 euros.
- Bases imponibles negativas pendientes de compensar reconocidas en el activo del balance: 2.000.000 de euros (procedentes del ejercicio 2010).
- El resultado contable de la cuenta de pérdidas y ganancias refleja un beneficio de 4.000.000 de euros, previo a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

Del análisis de la información contable, de las partidas de activo y pasivo y de los ingresos y gastos que componen la cuenta de resultados, se extraen las siguientes consideraciones a tener en cuenta:

1. Las amortizaciones del inmovilizado material se han dotado de acuerdo con el siguiente cuadro:

Elemento	Fecha adquisición	Valor adquisición	Dotación contable 2013
Nave industrial	01-04-2009	6.000.000	300.000
Instalación eléctrica	01-04-2009	540.000	27.000
Mobiliario	01-06-2009	200.000	30.000
Elementos de transporte	01-01-2013	50.000	5.000
Instalación de aire acondicionado	01-01-2011	100.000	50.000
Estanterías	01-04-2013	30.000	10.000

Todos los elementos fueron adquiridos nuevos y se encuentran afectos a la actividad desde el momento de su adquisición.

La legislación del Impuesto sobre Sociedades establece los siguientes coeficientes lineales y periodos máximos:

- Nave industrial: coeficiente lineal máximo, 3 % y periodo máximo, 68 años.
- Instalación eléctrica: coeficiente lineal máximo, 12 % y periodo máximo, 18 años.
- Mobiliario: coeficiente lineal máximo, 12 % y periodo máximo, 18 años.
- Elementos de transporte: coeficiente lineal máximo, 16 % y periodo máximo, 14 años.

Además se sabe que:

- La sociedad pretende amortizar fiscalmente los elementos de transporte por el método de números dígitos decreciente para un periodo de 10 años.
- La instalación del aire acondicionado se ha amortizado fiscalmente en su totalidad en los ejercicios 2011 y 2012.
- La sociedad puede aplicar la libertad de amortización a las estanterías adquiridas en 2013.

2. Existe dentro del inmovilizado inmaterial un fondo de comercio adquirido en junio de 2013 a otra empresa que no pertenece al grupo, por importe de 200.000 euros. No se contabiliza amortización alguna por este concepto. La legislación fiscal contempla la deducibilidad fiscal de este tipo de activos inmateriales con un límite del 1 % anual.

3. La sociedad procede a dotar un deterioro del 2 % de su volumen de ventas basado en datos estadísticos, el deterioro asciende a un importe de 50.000 euros, que se refleja como gasto contable. La legislación fiscal no admite la efectividad fiscal de estos deterioros globales.

4. En la cuenta «Otros gastos» aparecen contabilizados los siguientes gastos no deducibles fiscalmente:

- Donaciones por importe de 4.000 euros.
- Multas y sanciones de 5.000 euros.

5. Dentro de las operaciones de venta realizadas se ha detectado una partida de 100.000 euros, efectuada a un cliente el 1 de octubre de 2013, cuyo importe se percibe de la siguiente forma: 20 % a la fecha de la venta, 40 % en el plazo de un año y 40 % en el plazo de dos años. El resultado contable de esta operación ha sido de 10.000 euros, fiscalmente la sociedad decide aplicar el criterio de imputación temporal en función de los cobros efectivos.

Se pide:

1. Cuantificar y clasificar las diferencias, en permanentes y temporarias, y en este último caso, en imponibles y deducibles, correspondientes al ejercicio 2013 que se deriven de las consideraciones anteriormente mencionadas.
2. Liquidar y contabilizar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2013.

Nota: El tipo impositivo aplicable en los últimos cinco años es del 30 %. La sociedad aplica el tratamiento fiscal más favorable en orden al pago del menor importe posible del impuesto.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El enunciado del supuesto indica que el tipo impositivo que se aplicará es del 30 % y que el tratamiento fiscal en orden al pago será siempre el más favorable.

Nave industrial

Gasto contable por amortización	300.000
Gasto deducible ($6.000.000 \times 3\%$)	180.000
Diferencia temporaria deducible con origen en el ejercicio	120.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	36.000	
6301	Impuesto diferido ($120.000 \times 30\%$)		36.000

Instalación eléctrica

Gasto contable	27.000
Gasto fiscal	27.000
Diferencia	0

El artículo 11 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado 3 indica:

«No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada».

Mobiliario

Gasto contable por amortización	30.000
	.../...

.../...	
Gasto deducible ($200.000 \times 12\%$)	24.000
Diferencia temporaria deducible con origen en el ejercicio	+6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.800	
6301	Impuesto diferido ($6.000 \times 30\%$)		1.800

Elementos de transporte

Gasto contable por amortización	5.000
Gasto deducible	5.000
Diferencia	0

El límite máximo de amortización fiscal, según el método de los dígitos decrecientes, es de $50.000 \times 10/55 = 9.090,91$, pero al igual que en el caso de la instalación eléctrica, al no estar contabilizada no será deducible.

Instalación de aire acondicionado

Gasto contable por amortización	50.000
Gasto deducible	0
Diferencia temporaria imponible en reversión	+50.000

La diferencia temporaria es imponible en reversión porque el enunciado indica que la instalación de aire acondicionado se ha amortizado fiscalmente en su totalidad en los años 2011 y 2012.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	15.000	
6301	Impuesto diferido ($50.000 \times 30\%$)		15.000

Estanterías

Para las estanterías se puede aplicar libertad de amortización por lo que:

Gasto contable por amortización	10.000
Gasto deducible	30.000
Diferencia temporaria imponible con origen en el ejercicio	-20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido ($20.000 \times 30\%$)	6.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.000

Fondo de comercio

Gasto contable por amortización	0
Gasto deducible ($200.000 \times 1\% \times 6/12$)	1.000
Diferencia temporaria imponible con origen en el ejercicio	-1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido ($1.000 \times 30\%$)	300	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		300

Deterioro global de clientes

Gasto contable	50.000
Gasto deducible	0
Diferencia temporaria deducible con origen en el ejercicio	+50.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	15.000	
6301	Impuesto diferido ($50.000 \times 30\%$)		15.000

Gastos no deducibles por donaciones y multas

Gasto contable	9.000
Gasto deducible	0
Diferencia permanente	+9.000

Operación ventas a plazos

La imputación fiscal de resultado obtenido en la operación de ventas a plazos es la siguiente:

Año	Resultado contable	Resultado fiscal	Ajuste en la base imponible	Pasivos por diferencias temporarias imponibles
2013	10.000	2.000	-8.000	Origen
2014	0	4.000	+4.000	Reversión
2015	0	4.000	+4.000	Reversión
	10.000	10.000	0	0

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (8.000 × 30 %)	2.400	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.400

APARTADO 2

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Beneficio antes de impuestos	4.000.000
+/-Ajustes:	
• Amortización nave industrial	+120.000
• Amortización mobiliario	+6.000
	.../...

.../...	
• Amortización instalación aire acondicionado	+50.000
• Amortización estanterías	-20.000
• Amortización fondo de comercio	-1.000
• Deterioro no deducible	+50.000
• Gastos no deducibles	+9.000
• Operación de ventas a plazos	-8.000
Base imponible previa	4.206.000
Base imponible negativa de ejercicios anteriores	-2.000.000
Base imponible del ejercicio	2.206.000
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	661.800
Deducciones y bonificaciones	-10.000
Cuota líquida	651.800
Retenciones y pagos a cuenta	-223.600
Cuota diferencial	428.200

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	651.800	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		223.600
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		428.200

Las diferencias temporarias que se han originado en algunos de los ajustes han sido contabilizadas en el apartado anterior en la explicación de las mismas.

Por la regularización de las cuentas surgidas como consecuencia de la contabilización del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	48.600	
6300	Impuesto corriente		651.800
129	Resultado del ejercicio	603.200	

El resultado final del ejercicio 2013 es:

$$4.000.000 - 603.200 = 3.396.800$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemática financiera

1. Una empresa resulta adjudicataria de una concesión administrativa por 15 años. Los ingresos esperados ascienden a 150.000 euros anuales, a recibir al final de cada año, y se espera que aumenten un 2 % acumulativo cada año. El tipo de interés a utilizar es el 5 %.

Se pide:

Calcular el valor actual de los ingresos esperados.

2. Como adjudicataria, la empresa se compromete a realizar una determinada inversión. Dos son las alternativas técnicamente viables, que implican los siguientes flujos:

- Una inversión inicial de 1.000.000 de euros (prepagable), con unos gastos anuales de mantenimiento de 10.000 euros (pospagables), siendo necesario realizar una inversión de reposición extraordinaria al final del año 8 por importe de 400.000 euros.
- Una inversión inicial de 1.200.000 euros (prepagable), con unos gastos semestrales (pospagables) de mantenimiento de 4.000, siendo necesario realizar una inversión de reposición extraordinaria al final del año 10 por importe de 200.000 euros.

Se pide:

Determinar el valor actual de los pagos en cada supuesto y señalar qué alternativa es más conveniente para la empresa.

3. Para financiar la inversión la sociedad concierta una operación de préstamo con las siguientes características: nominal, 1.000.000 de euros, tipo de interés 5 %, duración 15 años y comisión de cancelación anticipada del 2 % sobre el capital pendiente de amortización. Las anualidades son constantes y pospagables.

Se pide:

Con estas condiciones, determinar:

- Anualidad que amortiza el préstamo.
- Cuota de amortización del año 5.
- Intereses del año 7.
- Deuda pendiente al final del año 8.

4. Al finalizar el año 8, una vez satisfecha la correspondiente anualidad, los tipos de interés han bajado. La empresa se plantea la posibilidad de contratar un nuevo préstamo por la cuantía necesaria para amortizar el anterior. El tipo de interés sería el 4,5 %, y se deberá amortizar en 7 anualidades constantes y pospagables.

Se pide:

Con estas condiciones, determinar si a la empresa le resulta rentable la cancelación anticipada. Justifique la respuesta.

(Para la realización de este supuesto n.º 5 el opositor debe hacer abstracción de las posibles consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El valor actual de los ingresos esperados se calcula como el valor actual de una renta en progresión geométrica, temporal de 15 términos anuales, pospagable, inmediata y entera. Siendo el primer capital de 150.000 euros, la razón 1,02 y el interés del 5 % anual:

$$V_0 = A_{(150.000;1,02)15|0,05} = 150.000 \times \frac{1 - [(1,02)^{15} \times (1,05)^{-15}]}{(1 + 0,05) - 1,02} = 1.763.061,59$$

APARTADO 2

Para elegir la alternativa que más conviene a la empresa se deberán comparar los pagos actualizados a realizar en cada una de las alternativas, tomando como referencia el tipo de interés del apartado anterior (5 % anual).

OPCIÓN A

$$V_0 = 1.000.000 + 10.000 \times a_{15|0,05} + \frac{400.000}{1,05^8} = 1.000.000 + 10.000 \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05} + \frac{400.000}{1,05^8}$$

$$V_0 = 1.374.532,33$$

OPCIÓN B

$$V_0 = 1.200.000 + 4.000 \times a_{30|0,024695} + \frac{200.000}{1,05^{10}} = 1.200.000 + 10.000 \times \frac{1 - 1,024695^{-30}}{0,024695} + \frac{200.000}{1,05^{10}}$$

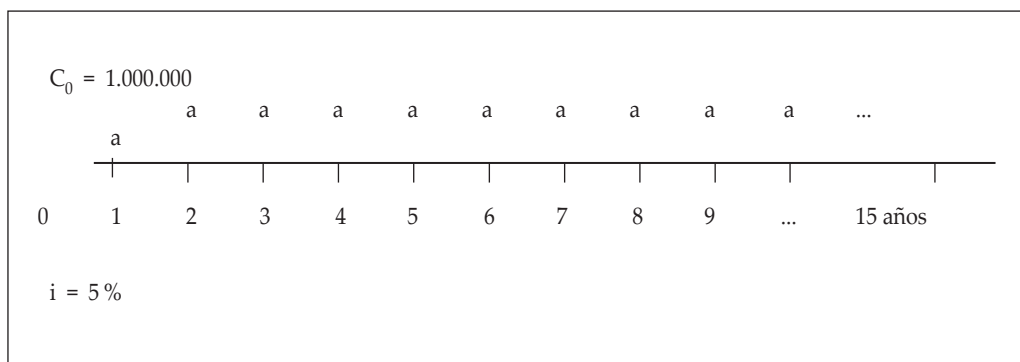
Siendo $i_2 = 1,05^{1/2} - 1 = 0,024695$

$$V_0 = 1.406.845,22$$

Por tanto, la opción que más le interesa es la b), ya que tiene menor coste actualizado.

APARTADO 3

Se trata de un préstamo francés, con anualidad y tipo de interés constante. La información de que se dispone permite obtener el siguiente gráfico:



ANUALIDAD

Se calcula enfrentando el importe del préstamo al valor actual de los 15 pagos constantes futuros al interés de la operación (5 % anual):

$$1.000.000 = a \times a_{15|0,05}$$

$$1.000.000 = a \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05}$$

$$\text{De donde: } a = 96.342,29$$

CUOTA DE AMORTIZACIÓN DEL AÑO 5

Teniendo en cuenta que en un préstamo francés las cuotas de amortización varían en progresión geométrica de razón $1 + i$, podemos establecer una relación entre A_1 (que se puede obtener a partir de la información del problema) y A_5 :

$$A_5 = A_1 \times (1 + i)^4$$

A su vez, A_1 se puede obtener por la diferencia entre la anualidad del año 1 y la cuota de interés de ese mismo año:

$$A_1 = a - I_1$$

Así:

$$A_1 = 96.342,29 - 1.000.000 \times 0,05 = 46.342,29$$

$$A_5 = 46.342,29 \times 1,05^4 = 56.329,34$$

CUOTA DE INTERÉS DEL AÑO 7

Los intereses del séptimo año los genera el capital pendiente en el momento 6 (C_6), al tipo vigente durante el periodo (5%).

A su vez, el capital vivo en 6 (C_6) es el valor actual de las nueve anualidades pendientes.

Por tanto:

$$C_6 = 96.342,29 \times \frac{1 - 1,05^{-9}}{0,05} = 684.783,80$$

$$I_7 = C_6 \times i = 684.783,80 \times 0,05 = 34.239,19$$

DEUDA PENDIENTE AL FINAL DEL AÑO 8

El capital vivo al final del octavo año (C_8) es el valor actual de las siete anualidades pendientes de pago.

$$C_6 = 96.342,29 \times \frac{1 - 1,05^{-7}}{0,05} = 557.472,45$$

APARTADO 4

Partimos de la idea de que la comisión de cancelación en la que se incurre en el supuesto de contratar el nuevo préstamo se va a financiar. Por tanto, el importe de la nueva operación incluirá la deuda pendiente del préstamo actual más el importe de esa comisión.

$$\text{Importe nueva deuda} = C_8 + \text{Comisión} = 557.472,45 + 0,02 \times 557.472,45 = 568.621,90$$

Como las dos opciones (continuar con el préstamo actual y contratar la nueva operación) presentan el mismo plazo (7 años) y los pagos son anuales, para saber cuál de las dos opciones le resulta más conveniente, basta con calcular la nueva anualidad y compararla con la que se debería seguir pagando en el supuesto de no cancelar. Se debe elegir aquella que tenga menor importe.

En el caso del nuevo préstamo:

$$568.621,90 = a' \times a_{7|0,045}$$

$$568.621,90 = a' \times \frac{1 - 1,045^{-7}}{0,045}$$

De donde: $a' = 96.495,97$

Conclusión: Dado que la nueva cuota a pagar es mayor que la que se debería pagar con el préstamo actual, no conviene dicha cancelación. El motivo es que el importe de la comisión de cancelación de la deuda actual (que se va a financiar porque se supone que no dispone de tesorería para pagarla) es mayor que el ahorro de intereses que supone la bajada de tipos de interés.